



Corso di dottorato di ricerca in:

“Scienze giuridiche”

in convenzione con Università degli studi di Trieste

Ciclo XXXII

**“La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo-tributario ex
D.Lgs. 158/2015 nel contesto europeo”**

Dottorando

Daniele Pivetti

Supervisore

Prof. Mario Nussi

Anno 2020

La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo-tributario ex D.Lgs. 158/2015 nel contesto europeo

Indice

Introduzione – Un tortuoso iter legislativo per una revisione in chiaroscuro (pag. 4)

Capitolo I – Gli obiettivi dell'intervento di regolamentazione in una prospettiva europea

Premessa: riforma delle sanzioni e principi dell'ordinamento comunitario (pag. 9)

- 1. Attuazione del principio di proporzionalità: la Corte di Giustizia Europea indica la strada al Legislatore e ai giudici nazionali (pag. 13)*
- 2. La Corte di Giustizia Europea promuove la compatibilità del nuovo impianto sanzionatorio rispetto ai principi di equivalenza e di effettività (pag. 19)*
- 3. L'alternatività tra sanzioni amministrative e penali come regola idonea ad assicurare il rispetto del principio comunitario del 'ne bis in idem' (pag. 29)*
- 4. La potenziale estensione alle "sanzioni improprie" delle garanzie previste dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (pag. 40)*
- 5. I nuovi istituti di "cooperative compliance" si conformano alle linee guida dell'OCSE: esperienze europee, prospettive di miglioramento e conseguenze sul piano sanzionatorio (pag. 49)*

Capitolo II – Principali interventi di revisione e riflessi sul principio di proporzionalità di matrice comunitaria.

- 1. Una correzione "a tutto campo" delle violazioni dichiarative, ma permangono le incongruenze (pag. 59)*
- 2. La richiesta di scomputo delle perdite pregresse e l'applicazione della sanzione in base all'imposta "reale" (pag. 70)*
- 3. In tema di "reverse charge", il Legislatore nazionale si scopre "ultra-europeo" (pag. 81)*
- 4. La recidiva diventa "automatica" e porta alla luce dubbi finora rimasti latenti (pag. 94)*
- 5. I giudici di merito danno forma alle "circostanze" che rendono manifesta la sproporzione della sanzione (pag. 102)*

Capitolo III – Questioni attuali al vaglio della giurisprudenza interna in chiave europea

- 1. La delega al professionista non esclude la colpa del contribuente (pag. 113)*
- 2. La disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa (pag. 126)*
- 3. La crisi di liquidità quale esimente dalle sanzioni nei casi di omesso versamento (pag. 136)*
- 4. I confini dell'ascrizione del carico sanzionatorio alla persona giuridica (pag. 145)*
- 5. Violazioni formali e principio di proporzionalità (pag. 155)*

Conclusioni – Alla ricerca di una revisione “culturale” oltre che sistemica (pag. 165)

Sintesi (pag. 171)

Introduzione – Un tortuoso iter legislativo per una revisione in chiaroscuro

Le disposizioni contenute nel decreto legislativo n. 158 del 24 settembre 2015 – concernente la revisione del sistema sanzionatorio – hanno integrato le norme vigenti in materia di sanzioni penali e amministrativo-tributarie.¹

Con particolare riferimento a queste ultime (oggetto del presente lavoro), sono state apportate modifiche ai decreti legislativi del 18 dicembre 1997, n. 471 - riguardante singole fattispecie - e n. 472 - che detta le regole generali per la determinazione della sanzione.²

Il decreto delegato del 2015 (il cui Titolo II è dedicato, per l'appunto, alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo) ha dato così attuazione alle previsioni contenute nell'articolo 8, comma 1, della legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014 per la riforma del sistema fiscale.³

Come evidenziato nella relazione illustrativa allo 'schema' di decreto legislativo in esame⁴, la legge delega ha individuato, quale priorità da garantire in sede di riforma, la necessità di dare attuazione ai principi di *"effettività, proporzionalità e certezza"* nella predisposizione di risposte sanzionatorie che possano risultare adeguate e tutt'altro che vessatorie.

L'obiettivo è quello di dare stabilità al quadro giuridico di riferimento – sia in termini di predeterminazione dei comportamenti illeciti che di certezza della misura sanzionatoria – così da soddisfare le aspettative dei contribuenti (interessati a conoscere le conseguenze della propria condotta) ma anche dello Stato, attento a presidiare gli obblighi fiscali con sanzioni che non siano percepite da potenziali investitori (nazionali o stranieri) come disincentivanti di possibili scelte imprenditoriali.

Nello specifico, l'articolo 8 della legge delega, palesa la necessità di punire gravemente soltanto le condotte che siano contraddistinte da una particolare gravità e che si estrinsechino attraverso comportamenti oggettivamente fraudolenti.

In particolare, la richiamata disposizione menziona – quali criteri di revisione del sistema sanzionatorio amministrativo – l'esigenza di procedere alla *"revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio*

¹ Una completa analisi del sistema sanzionatorio, anche alla luce delle novità introdotte dal d.lgs. 158/2015, viene offerta dal *"Trattato di diritto sanzionatorio tributario"* diretto da A. Giovannini, Giuffrè, 2016.

² Per un approfondimento della disciplina, si suggerisce *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, a cura di Moschetti - Tosi, Cedam, 2000, nonché, Lanzi - Aldrovandi, *"L'illecito tributario (il sistema emergente dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)"*, Cedam, 1999. Invece, per la comprensione del regime antecedente l'entrata in vigore del d.lgs. 472/1997, si rinvia a Del Federico, *"Le sanzioni amministrative nel diritto tributario"*, Giuffrè, 1993, pag. 455 e ss., nonché Cordeiro Guerra, *"Illecito tributario e sanzioni amministrative"*, Giuffrè, 1996, pag. 219.

³ L'analisi del nuovo sistema sanzionatorio delineato dall'art. 8 della legge 23/2014, è stata oggetto di un interessante convegno di studi dal titolo *"La riforma delle sanzioni tributarie in Italia tra obiettivi di efficienza, esigenze di coerenza interna e principi del diritto europeo"* che si è svolto il 23 febbraio 2015 presso la Scuola di Polizia Tributaria di Ostia con il patrocinio dell'Università "La Sapienza" di Roma.

L'argomento è stato poi trattato nel corso dell'Annual Meeting promosso dall'EATLP (European Association of Tax Law Professors) in tema di *"Surcharges and penalties in tax law"* tenutosi all'Università di Milano dal 28 al 30 maggio 2015.

⁴ Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 183, trasmesso il 27 giugno 2015 alle competenti Commissioni del Parlamento.

correlare le sanzioni [...] all'effettiva gravità dei comportamenti" ed ancora alla *"possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi"*: previsione quest'ultima che si concretizza nella individuazione di una serie di situazioni (dalle condotte collaborative del contribuente ai ritardi lievi, fino agli errori sulla imputazione temporale dei componenti del reddito) ritenute di per sé, meritevoli di trattamenti sanzionatori più leggeri.⁵

Al di là dei "buoni propositi" espressi dalla legge delega, l'introduzione del D.Lgs. 158/2015 ha portato gli operatori del settore a rilevare qualche criticità sia riguardo al tenore degli interventi di revisione, che all'ambito temporale di applicazione delle norme originariamente previsto.

Con riferimento a quest'ultimo, ricordiamo che l'art. 31 dello schema di decreto legislativo – nel delimitare, in un primo momento, i limiti temporali della novella – stabiliva che *"le disposizioni recate dal presente decreto si applicano dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017"*.

La previsione di un termine finale era stata vista come qualcosa di *"stravagante"*⁶ - considerato che gli interventi normativi temporanei presuppongono esigenze contingenti (come l'accadimento di una calamità naturale) - non potendo quindi trovare alcuna giustificazione nell'ottica di riforma del sistema sanzionatorio tributario.

Nell'indagare le motivazioni alla base della scelta iniziale di fissare un *'dies ad quem'*, i commentatori avevano individuato alcune chiavi di lettura.

La prima rimandava ad esigenze di cassa, posto che la Ragioneria Generale dello Stato – nell'esprimere un giudizio positivo all'interno della propria relazione tecnica – ascriveva al provvedimento in esame *"un onere, in termini di minori entrate, per l'importo di 40 milioni di euro annui per gli anni 2016 e 2017"*, considerata la prevedibile attenuazione del gettito relativo alle sanzioni.⁷

Ragione affine portava ad attribuire "carattere sperimentale" alla riforma, come tale sotteso alla necessità di consentire lo svolgimento di una valutazione preliminare degli interventi che potesse comprendere – assieme alla stima del minor gettito – anche una verifica degli effetti sulla *compliance* dei contribuenti.⁸

Non veniva comunque escluso che – oltre alle ragioni di gettito poc'anzi sottolineate – la scelta originaria di stabilire un arco temporale limitato per l'applicazione delle nuove

⁵ In una nota della Fondazione Nazionale dei Commercialisti del 28 febbraio 2015, veniva prospettata la possibilità di dare rilievo alla diversità ontologica che esiste tra violazioni di tipo fraudolento e quelle di origine 'interpretativa', ipotizzando per queste ultime, un trattamento sanzionatorio meno gravoso.

⁶ Così A. Carinci, *"Revisione a tempo del sistema sanzionatorio tributario"*, in Il fisco n. 31/2015, pag. 3019.

⁷ Sul punto, R. Rizzardi, *"Un'andata e ritorno che alimenta le incertezze"*, in Il sole 24 ore dell'8 luglio 2015.

⁸ Al riguardo, veniva fatto notare come una riforma sperimentale di due anni, non avrebbe consentito una valutazione da parte della giurisprudenza di merito: si veda l'articolo di M. Mobili e G. Parente – *"Riforma sanzioni, favor rei a rischio"* – su Il Sole 24 ore dell'8 luglio 2015, dove vengono raccolte le opinioni di docenti e operatori del settore.

norme fosse stata influenzata dal “*momento di difficoltà organizzativa che l’Agenzia delle Entrate attraversa*”.⁹

La durata temporanea della revisione - collegata alla genericità del passaggio contenuto nell’art. 31 dello schema – aveva quindi sollevato dubbi tra i commentatori in termini di “certezza del diritto”.¹⁰

In primo luogo, poiché la previsione di uno spazio temporale limitato – secondo quanto dispone l’art. 2 del codice penale¹¹ – avrebbe portato a disconoscere l’invocabilità del principio del “*favor rei*” in considerazione del carattere di eccezionalità che connotava la previsione normativa ed il suo ambito di operatività.

Inoltre, la formula utilizzata faceva riferimento al periodo in cui le norme avrebbero potuto essere “*applicate*” e non (come di solito accade) ai “*fatti commessi*” in un determinato periodo: cosicché, ad essere coinvolti nell’attuazione pratica della riforma sarebbero stati l’Amministrazione Finanziaria ovvero il giudice tributario nella maggior parte dei casi, mentre il contribuente solo occasionalmente.¹²

La limitazione temporale al biennio 2016-2017 era stata poi fatta oggetto di ripensamento in sede di approvazione del testo definitivo, sebbene in favore di un ‘regime transitorio’.

Infatti, la prima versione dell’art. 32 del D.Lgs. 158/2015 – in tema di decorrenza degli effetti – prevedeva al comma 1 che “*le disposizioni di cui al Titolo II del presente decreto si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2017*”.

Anche tale scelta veniva ritenuta dagli autori “*poco comprensibile*”: ciò in quanto una riforma ampia delle sanzioni amministrative, come quella attuata dal decreto legislativo in parola, non giustificava una posticipazione in tal senso.¹³

Al riguardo, veniva evidenziato come una soluzione del genere avrebbe condotto a gravi problemi operativi in termini di “*favor rei*”, costringendo i contribuenti a promuovere o proseguire vertenze al solo fine di impedire la definizione degli atti di irrogazione delle sanzioni, così da poter rientrare nel rinnovato ambito di applicazione.¹⁴

⁹ Come evidenziato da M. Basilavecchia, “*Sanzioni amministrative: proporzionalità temporanea?*”, in Corriere tributario n. 31/2015, pag. 2383.

¹⁰ Oltre agli autori prima citati, si veda anche N. Forte, “*Sanzioni, riforma a tempo: e la certezza del diritto?*”, in Quotidiano IPSOA del 7 luglio 2015.

¹¹ Si veda in particolare M. Mobili – G. Parente, che riprendono il commento di B. Assumma, in “*Riforma sanzioni, favor rei a rischio*”, Il Sole 24 ore dell’8 luglio 2015.

¹² Tale situazione viene approfondita in particolare da M. Basilavecchia, “*Sanzioni amministrative: proporzionalità temporanea?*”, cit. e A. Carinci, “*Revisione a tempo del sistema sanzionatorio tributario*”, cit.

¹³ Questo l’iniziale commento di A. Carinci, “*Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*” in Il fisco n. 41/2015.

¹⁴ Sull’argomento, si segnala l’interessante spunto di A. Carinci - D. Deotto, “*Sanzioni amministrative con decorrenza rischiosa*”, in Il sole 24 ore del 23 settembre 2015. I due autori evidenziano inizialmente come la decorrenza di una norma sia cosa diversa rispetto al suo ambito di applicazione: nel primo caso, si tratta di individuare il termine a partire dal quale giudici, amministrazione finanziaria e contribuenti, devono applicare una certa disposizione, mentre nel secondo si stabilisce rispetto a quali vicende, temporalmente collocate, la norma può essere impiegata. Sulla base di questa distinzione, viene spiegato come il rinvio al 1° gennaio 2017 effettuato dall’art. 32 – non contenendo deroghe al principio di eguaglianza, nonché al criterio di ragionevolezza (oggetto della sentenza della Corte Costituzionale n. 236/2011) – non

Fortunatamente, questo risvolto è stato scongiurato dalla modifica introdotta dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016) che – all’art. 1, comma 133 – ha previsto l’anticipazione dell’entrata in vigore della riforma al 1° gennaio 2016, novellando così il citato articolo 32.¹⁵

Esaminato il tortuoso *iter* legislativo che ha accompagnato l’introduzione della riforma delle sanzioni amministrative tributarie nel nostro ordinamento, è interessante osservare come le impressioni iniziali non sono apparse particolarmente calorose.

I primi commenti sono giunti a margine di una iniziale lettura delle principali novità: dal ravvedimento operoso all’obbligo per gli Uffici di contestare la recidiva, fino alla manifesta sproporzione della misura sanzionatoria per circostanze non più “eccezionali” (tutti temi che verranno ampiamente trattati nel prosieguo del lavoro).

Nello specifico, c’è chi ha parlato di un’occasione mancata o meglio, di “*un’occasione che non si è voluto sfruttare fino in fondo*”¹⁶, evidenziando come il D.Lgs. 158/2015 sia intervenuto su diversi aspetti, ma ha lasciato sostanzialmente invariato l’impianto di base.¹⁷

Altri¹⁸, in senso meno critico, hanno osservato come questa pluralità di interventi pecca di “*eccessiva frammentarietà*”, pur rilevando che gli stessi rappresentano comunque il primo tentativo di manutenzione della disciplina in tema di sanzioni amministrative tributarie.

Tali considerazioni hanno trovato fondamento anche su un piano politico: viene evidenziato, infatti, come il legislatore non sia stato particolarmente invogliato da una concreta volontà di riforma del sistema, rilevato che la delega non possedeva una matrice che potesse identificarsi col Governo (“Renzi”) dell’epoca.¹⁹

Non sono tuttavia mancati commenti più propositivi: è stato infatti osservato che il D.Lgs. 158/2015 – nell’ottica di una maggiore razionalità dell’ordinamento – sembra voler

avrebbe precluso l’applicazione delle novità di favore ai fatti che fossero stati commessi prima dell’entrata in vigore della modifica mitigatrice.

¹⁵ Ce lo ricorda A. Renda – “*L’anticipo al 2016 della riforma delle sanzioni amministrative tributarie e la disciplina del favor rei*” in Corriere tributario n. 45/2015 – che saluta positivamente la previsione originariamente contenuta nell’art. 9, comma 11, del disegno di Legge di stabilità 2016 (Atto del Senato 2111, assegnato alla V Commissione permanente ‘Bilancio’ in sede referente il 29 ottobre 2015).

¹⁶ Così A. Giovannini, “*La serietà delle sanzioni e la riforma mancata*”, in Corriere tributario n. 9/2016, pag. 687: la sua critica fornisce lo spunto per sottolineare come una riforma che aspiri a cambiare davvero le cose non possa prescindere da una rivisitazione congiunta e radicale della disciplina amministrativa e di quella penale; emerge quindi la necessità di rivedere l’intero sistema, in modo da renderlo educativo e dissuasivo, così da risultare fondato su una graduazione ragionata della severità delle misure. Lo stesso Autore richiama un suo recente lavoro – “*Il re fisco è nudo*”, Milano 2016 – in cui elenca alcuni presupposti per una revisione ragionata del sistema, evidenziando in particolare come le sanzioni non possono essere concepite come strumenti per convincere il trasgressore a ‘sistemazioni’ concordate delle liti, alle quali si agganciano generose riduzioni delle sanzioni stesse (che possono apparire come tali, in quanto la misura editale risulta spesso di entità spropositata).

¹⁷ Sulla stessa linea R. Lupi, - “*Delega fiscale: idee poco chiare e tanti tecnicismi*”, in Quotidiano IPSOA dell’11 luglio 2015 - secondo cui “*altra parte dei decreti legislativi è persa dietro a questioni spicciole, casistiche di scarso respiro, tipo (...) leggere riduzioni o inasprimenti di sanzioni*”.

¹⁸ Sul punto A. Carinci, “*Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*” cit., le cui parole sono state poi riprese da M. Allena, “*Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie a poco più di un anno dalla riforma operata dal D.Lgs. n. 158/2015*”, in Bollettino tributario n. 7/2017, pag. 503.

¹⁹ Per un interessante approfondimento si rinvia nuovamente a M. Basilavecchia - “*Sanzioni amministrative: proporzionalità temporanea?*” cit. - il quale ritiene che l’attuazione della delega di cui alla Legge n. 23/2014 tende verso l’obiettivo di migliorare e razionalizzare l’esistente, senza ambire ad un intervento riformatorio di ampio respiro.

affidare all'Amministrazione Finanziaria una più estesa facoltà di adeguare la misura sanzionatoria ai casi concreti.²⁰

Ed inoltre, sebbene la struttura sostanziale e i principi fondamentali del sistema siano rimasti inalterati, lo stesso appare comunque meno rigoroso, in quanto diretto a garantire una maggiore congruità delle sanzioni, anche grazie alle modifiche apportate alle singole fattispecie contenute nel D.Lgs. 471/1997 (si vedano ad esempio le 'ipotesi di riduzione' previste all'art. 1, comma 4, in tema di dichiarazione infedele).²¹

Ciò detto – esaminate le criticità riscontrate in sede di introduzione della riforma e dopo aver rappresentato le prime sensazioni espresse dai commentatori sulle modifiche alla disciplina – vorrei evidenziare le finalità che questo lavoro si prefigge di raggiungere.

È stato osservato in dottrina²² come – in considerazione degli “interventi ortopedici” effettuati in relazione al preesistente corpo normativo (ed in particolare, come detto, sui decreti legislativi nn. 471 e 472 del 1997) – occorrerà misurarne la portata e valutare i riflessi di reciproco condizionamento.

Ed è proprio così che si intende operare.

Punto di partenza sarà la valutazione delle linee guida fornite dalla legge delega, da un punto di vista europeo.

Si procederà poi all'esame delle principali novità introdotte dal decreto di revisione, nonché di alcune rilevanti problematiche attualmente all'attenzione della giurisprudenza interna.

In conclusione, proverò a fornire alcuni spunti in termini di correttivi che potrebbero essere apportati al sistema per il suo miglioramento.

Nel complesso, si cercherà di scoprire se la riforma di cui al D.Lgs. 158/2015 - inizialmente considerata quale mera “inversione di tendenza” - possa davvero rivelarsi come il primo passo verso una “revisione ragionata del sistema”.

²⁰ Tale è l'opinione di D. Liburdi - G. Ranocchi, “Revisione dei principi sanzionatori all'insegna della gradazione e di una maggiore razionalità”, in *Il fisco* n. 1/2016.

²¹ Si veda A. Iorio - L. Ambrosi, “La riforma delle sanzioni tributarie e i primi dubbi applicativi”, in *Corriere tributario* n. 10/2016, pag. 761.

²² Così M. Basilavecchia - “Sanzioni amministrative: proporzionalità temporanea?” cit. - le cui considerazioni vengono richiamate da M. Allena, “Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie a poco più di un anno dalla riforma operata dal D.Lgs. 158/2015” cit.

Capitolo I – Gli obiettivi dell'intervento di regolamentazione in una prospettiva europea

Premessa: riforma delle sanzioni e principi dell'ordinamento comunitario

Con riferimento al settore tributario, la nostra Carta Costituzionale mira ad un complesso bilanciamento tra il valore dell'iniziativa economica privata e l'interesse collettivo ad un equo prelievo fiscale, quale espressione dei principi di solidarietà, eguaglianza sostanziale e capacità contributiva.²³

Nell'ambito dell'Unione Europea, invece, la leva fiscale può costituire un eventuale ostacolo all'obiettivo generale di favorire il funzionamento del mercato unico (che si concretizza attraverso la tutela della libera circolazione di persone, merci, servizi e capitali) nonché, all'affermazione dei diritti dell'individuo sanciti dalla Carta Europea dei Diritti dell'Uomo.

Al riguardo, nei trattati fondamentali dell'UE mancano specifiche regole che possano chiarire il disegno complessivo dei rapporti tra ordinamento comunitario e Stati Membri, in materia di esercizio del potere tributario.²⁴

Anche se bisogna ammettere come, all'interno del TFUE, si rinviene comunque l'interesse generale dell'Unione Europea alla corretta applicazione dei sistemi tributari da parte dei singoli Stati nazionali.

In particolare, dall'art. 119 del Trattato si può desumere che gli obiettivi di politica economica dell'Unione Europea vengano perseguiti attraverso “finanze pubbliche sane”. Ed inoltre, il successivo articolo 121 precisa che gli stessi Stati Membri debbono considerare le loro politiche economiche quale “questione di interesse comune”.²⁵

Accanto alle indicazioni fornite dal Trattato UE, si pone tutta una serie di principi non formalizzati in specifiche norme, ma che assumono rilevanza nella definizione dell'ordinamento comunitario.

²³ Per un approfondimento, si veda E. De Mita, “Principi di diritto tributario”, 2019, Giuffrè ed in particolare il Titolo II, Principi costituzionali, pag. 89 e seguenti.

²⁴ In proposito, viene osservato come l'attuale assetto istituzionale comunitario pone interrogativi in ordine alla natura della sovranità attribuita all'Unione Europea, essendo quest'ultima concepita più quale organizzazione inter-governativa che a rappresentatività popolare. Tale circostanza incide profondamente in campo fiscale, ove la potestà tributaria (nei suoi meccanismi impositivi e sanzionatori) non può che essere di competenza del Legislatore del singolo Stato Membro. Sul tema, P. Boria, “Diritto Tributario Europeo”, II edizione, Giuffrè - paragrafo 1.4 - “l'assetto istituzionale dell'Unione Europea: il deficit democratico ed i problemi di sovranità delle istituzioni comunitarie”.

²⁵ Per un ampio e puntuale approfondimento della tematica si rinvia al recente contributo di F. Saponaro, “La leva fiscale come strumento di governance economica dell'eurozona”, in Rassegna tributaria n. 2/2019, al cui interno l'Autore osserva che: “*si potrebbe giungere, pertanto, alla conclusione per cui ogni qualvolta l'azione esecutiva degli Stati membri non dovesse risultare effettiva, l'Unione Europea potrebbe essere legittimata ad operare interventi diretti di sostegno e coordinamento o, addirittura, di completamento rispetto agli Stati, pur sempre nel rispetto del principio di sussidiarietà. In questa direzione pare muoversi, per esempio, il descritto progetto sovranazionale di favorire l'introduzione di nuovi tributi con finalità extrafiscale, il cui gettito verrebbe ad essere destinato alla formazione di nuove risorse proprie per il sostegno delle politiche dell'Unione Europea. In questo momento storico, tuttavia, l'idea politica di realizzare una 'Unione finanziaria', sulla base di finanze nazionali pienamente integrata, più volte auspicata a livello sovranazionale, appare difficilmente realizzabile sul piano giuridico, almeno in assenza di una revisione dei Trattati e di un mutamento dell'architettura istituzionale dell'Unione Europea nella direzione della creazione di uno Stato federale*”.

Si tratta di un *corpus* di valori desunti dalla Corte di Giustizia Europea e dalla Corte EDU, idonei a rappresentare un terreno omogeneo nella regolazione dei rapporti giuridico-economici in ambito comunitario.²⁶

Con riferimento ai principi dell'ordinamento europeo, possiamo distinguerne due categorie:

- *in primis*, i principi generali, che concorrono a garantire la tutela delle posizioni giuridiche soggettive, rivolgendosi a valori di libertà e giustizia: in tale ambito rientrano la necessità della certezza²⁷, i profili dell'affidamento e della buona fede²⁸, la previsione di un giusto processo²⁹;
- accanto ad essi, i principi ordinamentali, i quali sono diretti a definire le competenze tra Unione Europea e Stati Membri in termini di integrazione comunitaria: qui troviamo i principi di sussidiarietà, leale collaborazione, nonché di effettività e proporzionalità³⁰.

Proprio il principio di proporzionalità (che si pone come *trait d'union* dei vari argomenti affrontati nel presente lavoro) si concretizza nella idoneità di una fattispecie di diritto interno a raggiungere i propri obiettivi di interesse pubblico arrecando il minor pregiudizio possibile alle libertà fondamentali di derivazione comunitaria³¹ nonché ai diritti del singolo individuo, così come garantiti dalla CEDU.

Il criterio di proporzionalità non è espressamente sancito nella nostra Costituzione, tuttavia rientra nell'ordinamento interno per effetto della L. n. 241/1990 – norme in materia di procedimento amministrativo – il cui articolo 1 dispone che: “l’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficienza, di

²⁶ In tema, si veda L. Del Federico, “Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea”, Milano, 2010 e dello stesso Autore, “I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo in materia tributaria”, in Rivista di diritto finanziario, n. 2/2010.

²⁷ Secondo la giurisprudenza della CGUE, il criterio della certezza del diritto impone che: “la normativa sia chiara e precisa affinché i singoli possano conoscere in modo non ambiguo i diritti e gli obblighi, e regolarsi di conseguenza”; cfr. CGUE, 13 febbraio 1996, causa C-143/93, Van Es Douane Agentem; CGUE, 16 ottobre 1997, causa C-177/96, Belgio c. Banque Indosuez; CGUE 14 maggio 2005, causa C-110/03, Belgio c. Commissione.

²⁸ Tali principi – secondo la giurisprudenza della CGUE – svolgono un ruolo fondamentale di garanzia, in quanto diretti ad assicurare ad ogni soggetto, la sicurezza delle conseguenze giuridiche delle proprie condotte: sebbene la valenza tributaria di questi criteri non è esplicitamente riconosciuta dai Trattati, gli stessi appaiono pacificamente applicabili ad una disciplina fiscale che imponga oneri patrimoniali al contribuente, al quale deve essere consentito di conoscere con esattezza l’estensione dei propri obblighi (cfr. CGUE, 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group).

²⁹ In argomento, si segnala il contributo di A. Di Pietro, “Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria” in Rassegna tributaria n. 2/2013.

³⁰ Questi ultimi due criteri sono a fondamento della famosa sentenza “Ecotrade” che verrà richiamata ancora nel corso del presente lavoro. Per una prima nota a commento della pronuncia, si rinvia a F. Venegoni – P- Targa, in Fiscalità internazionale n. 2 del 2008, p. 509.

³¹ Come vedremo ampiamente nel prosieguo, la giurisprudenza comunitaria ha riconosciuto un ruolo centrale al principio di proporzionalità nel settore tributario, con particolare riferimento alle presunzioni legali assolute (CGUE 27 novembre 2008, causa C-418/07, Societè Papillon) ai rimborsi (CGUE, 11 giugno 1998, causa C-361/96, Societè Generale des grandes sources) alla prova contraria (CGUE, 8 luglio 1999, causa C-254/97, Baxter) alle perdite transfrontaliere (CGUE, 11 luglio 2002, causa C-62/2000, Marks & Spencer) ed infine al tema delle sanzioni (CGUE, 25 febbraio 1988, causa C-299/86, Drexler).

pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle disposizioni che disciplinano i singoli procedimenti, *nonché dall'ordinamento comunitario*³²”.

Ecco quindi che il criterio di proporzionalità si pone quale canone fondamentale dell'ordinamento (anche tributario)³³, sia in termini di lavori del Legislatore interno, che dell'azione dell'Amministrazione finanziaria.³⁴

Si è già accennato al paragrafo introduttivo come – secondo quanto evidenziato dalla Relazione Illustrativa al D.Lgs. 158/2015 – la revisione del sistema sanzionatorio si ispira ai *“principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale”*.

Nel prosieguo del presente lavoro analizzeremo in che misura siano stati raggiunti gli obiettivi posti dalla Legge delega, ma è innegabile che le intenzioni di riforma del 2015 segnino un importante passo sulla strada del riconoscimento dei principi dell'ordinamento comunitario (e del criterio di proporzionalità quale *primus inter pares*) come guida del Legislatore domestico.

Si tratta di un cambio di rotta di grande rilevanza, nel senso di un restringimento del solco esistente tra fonti interne e quelle europee che possa contribuire al processo di integrazione degli ordinamenti nazionali in ambito UE, così da ridurre i casi in cui risulti

³² Tale ultimo inciso è stato aggiunto dall'art. 1, L. 15/2005. Per un approfondimento della tematica, si rinvia al recente contributo di S. Capolupo, “L'asserita sindacabilità del metodo di accertamento”, in *Il fisco* n. 20/2018 ove l'Autore evidenzia che: *“la proporzionalità non deve essere considerata come un canone rigido e immutabile, ma si configura quale regola che implica la flessibilità dell'azione amministrativa e, in ultima analisi, la sua rispondenza alla razionalità ed alla legalità. Essa impone alla amministrazione che adotta un provvedimento limitativo nei confronti dei privati, un giudizio fondato su tre criteri: idoneità, necessità ed adeguatezza. L'idoneità esprime il rapporto tra i mezzi impiegati e il fine che si vuole perseguire. Sulla base di tale criterio, vanno scartate tutte le misure che non sono in grado di realizzare il fine. La necessità rappresenta la conformità dell'azione amministrativa alla regola del mezzo più mite, e cioè l'obbligo per l'amministrazione di mettere a confronto le misure ritenute idonee ed orientare la scelta sulla soluzione comportante il raggiungimento dell'obiettivo attraverso il minimo sacrificio degli interessi incisi dal provvedimento. Infine, l'adeguatezza è strettamente collegata alla necessità e si pone come vincolo quantitativo della scelta e 'misuratore' del grado di soddisfazione degli interessi meritevoli di tutela, in particolare, degli interessi deboli per quanto riguarda l'aspetto del giusto equilibrio in sede di bilanciamento”*.

³³ Si veda al riguardo G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, settima edizione, Padova, 2010 – il quale evidenzia che: *“il principio di proporzionalità governa e regge sia l'assetto sostanziale di ogni tributo, sia l'aspetto sanzionatorio”* (in senso analogo anche F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011). Dal punto di vista giurisprudenziale, si evidenzia che la Corte di Cassazione (sez. tributaria) – mediante sentenza n. 3559/2009 – ha riconosciuto che il criterio di proporzionalità costituisce principio generale dell'ordinamento, come tale pienamente utilizzabile in questioni tributarie.

³⁴ In argomento, si segnalano gli incisivi contributi di G. Petrillo, “Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario”, Aracne, 2015, nonché di G. Moschetti, “Il principio di proporzionalità come ‘giusta misura’ del potere nell'evoluzione del diritto tributario”, CEDAM, 2017 ed ancora G. Vanz, “I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria” in *Diritto e Pratica tributaria* n. Dal punto di vista strettamente amministrativo, si veda ancora: A. Sandulli, “La proporzionalità dell'azione amministrativa”, CEDAM, 1998; G. Sciacca, “Il principio di proporzionalità”, in “*Ordinamento Europeo, l'esercizio delle imprese*”, Milano, 2006; S. Cognetti, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*”, Giappichelli, 2011.

necessario il ricorso alla Corte di Giustizia ovvero alla CEDU al fine di tutelare le situazioni giuridiche dei soggetti comunitari.

Da queste breve premessa emergono alcuni “messaggi di fondo”.

Il primo, si concretizza nella necessità di stimolare gli operatori del settore (siano essi commercialisti, avvocati ovvero funzionari dell’Amministrazione finanziaria) ad approfondire la materia delle sanzioni fiscali (ed in particolare quelle amministrative): un tanto, al fine di sradicare l’impostazione che l’aspetto sanzionatorio si ponga unicamente quale automatica conseguenza dell’accertamento di una maggiore imposta (così da poter evidenziare, in determinate occasioni, la mancanza di concreti profili di colpevolezza ex art. 5, D.Lgs. 472/1997, soprattutto nei casi di difficile lettura della normativa tributaria).

Da tale ragionamento deriva il secondo punto, ossia l’importanza di tenere in debita considerazione le questioni (e le evoluzioni) del diritto europeo, intendendo con tale espressione tanto le norme che derivano dai Trattati e dai provvedimenti delle Istituzioni comunitarie, quanto le disposizioni emergenti dalla Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo e ciò, secondo l’interpretazione fornite rispettivamente dalla CGUE e della Corte di Strasburgo (le cui sentenze – tenuto conto della loro natura “vincolante” – si pongono esse stesse, di fatto, come fonti del diritto).

Soltanto per mezzo dell’inquadramento della materia delle sanzioni nel quadro europeo, è possibile avere una visione della normativa nazionale in una chiave per così dire “olistica” della fiscalità.

Senza tralasciare la circostanza che un costante richiamo ai principi dell’ordinamento comunitario, può configurarsi come una sorta di presidio volto ad arginare l’incremento di disposizioni scritte da un Legislatore nazionale che risulta sempre più spesso “parte interessata” nel rapporto con i contribuenti, considerato che le stesse vengono di frequente emanate dall’Organo esecutivo.³⁵

³⁵ È questo l’appello finale cui giunge l’Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili di Genova nel contributo dal titolo “Sanzioni fiscali e diritto europeo” del novembre 2016, il quale si pone a commento della riforma delle sanzioni ex D.Lgs. 158/2015 in relazione ai principi di diritto europeo.

1. Attuazione del principio di proporzionalità: la Corte di Giustizia Europea indica la strada al Legislatore e ai giudici nazionali.

Il principio di proporzionalità è diretto ad evitare che le norme tributarie possano gravare eccessivamente sulle attività dei contribuenti, mirando così a garantire quel bilanciamento di ‘interessi contrapposti’ che caratterizza il rapporto con il Fisco.

Tale criterio rappresenta un importante parametro su cui si fonda la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea che lo utilizza al fine di valutare quando una disposizione fiscale possa rappresentare un ostacolo al funzionamento del mercato comunitario.

Con particolare riferimento alle sanzioni tributarie-amministrative e alla loro compatibilità con l’ordinamento UE, il principio di proporzionalità ha assunto nel tempo una particolare ‘funzione limitativa’ che si concretizza nel verificare che le penalità vengano applicate secondo la gravità della violazione posta in essere dal contribuente e della condotta dallo stesso tenuta, così da non eccedere quanto necessario a garantire l’esatta riscossione dell’imposta ed attribuire contestualmente rilevanza al carattere effettivo e dissuasivo delle sanzioni.³⁶

Proprio la Corte di Giustizia Europea, nella famosa sentenza “Ecotrade” – causa C-96/07 dell’8 maggio 2008, evidenziò come una prassi che prevedeva il diniego del diritto alla detrazione IVA, quale sanzione conseguente alla inosservanza di obblighi contabili ai fini del ‘reverse charge’, violasse il principio di proporzionalità.³⁷

Sulla stessa scia, significativa è la pronuncia “Equoland” – causa C-272/03, ove la CGE ritenne che il versamento tardivo in mancanza di frode, invero rappresentasse la violazione di un obbligo formale che non poteva pregiudicare, anche in questo caso, il diritto alla detrazione IVA.³⁸

L’obiettivo, quindi, è quello di costruire un sistema sanzionatorio tributario che possa risultare coerente nel suo complesso e che non inciampi nell’errore di affrontare con differente severità, fattispecie tra loro comparabili.

Riferimento sempre attuale è la sentenza “Drex1” del 25 febbraio 1988 – causa C-299/86, concernente un caso di evasione dell’IVA all’importazione: la Corte veniva chiamata a pronunciarsi in merito al diverso trattamento sanzionatorio destinato dalla legislazione italiana a detta infrazione, punita più severamente rispetto ad analoghe violazioni concernenti lo scambio di beni all’interno del territorio nazionale.

³⁶ Per un valido approfondimento del discorso, si rinvia a F. Amatucci, “Sanzioni tributarie e proporzionalità” in Rivista di diritto tributario internazionale n. 2014, pag. 7 - 18. L’Autore, in particolare, precisa che: “sarà necessario a tale scopo uniformarsi ai diversi parametri fondamentali del principio di uguaglianza, verificando ad es. la gravità del danno erariale provocato, oltre alla ragionevolezza e coerenza dell’intero sistema ed al rispetto dei divieti di discriminazione e restrizione delle libertà economiche che possono scaturire anche da tale tipologia di norme”.

³⁷ In argomento, P. Maspes – C. Salvatori, “Omesso o tardivo <<reverse charge>>: verso la proporzionalità delle sanzioni?”, in Corriere tributario n. 15/2013, pag. 1181, nota alla sentenza della CTR Piemonte n. 2/34/2013.

³⁸ Sul punto, R. Rizzardi, “Proporzionalità della sanzione: dalla Corte di Giustizia alla circolare dell’Agenzia delle Dogane”, in Corriere tributario 44/2014, nonché M. Balzanelli - M. Sirri, “Depositi IVA: gli effetti della sentenza Equoland nei giudizi della Cassazione e nella prospettiva delle Entrate”, in Corriere tributario 43/2015.

Sul punto, la Corte concludeva nel senso che *“una disciplina nazionale che sanzioni le infrazioni concernenti l’IVA all’importazione, più severamente di quelle concernenti l’IVA sulle cessioni di beni all’interno del paese, è incompatibile con l’art. 95 del trattato qualora detta differenza sia sproporzionata rispetto alla diversità delle due categorie di infrazioni”*.³⁹

Il frequente intervento della giurisprudenza della CGE con riferimento al settore dell’IVA, deriva dalla circostanza che un’eventuale violazione in tale ambito può arrivare a comportare una rilevante lesione degli interessi finanziari dell’Unione Europea.

Tuttavia - a fronte della mancanza di una armonizzazione della normativa UE in tema di sanzioni tributarie applicabili in caso di inosservanza degli obblighi previsti dalle direttive - spetta agli Stati membri scegliere le disposizioni di contrasto agli illeciti dagli stessi ritenute più appropriate (sebbene, come abbiamo visto, tale potere non è illimitato, data la presenza del criterio di proporzionalità).⁴⁰

Ecco che il principio comunitario si presenta quale “clausola generale” di ampia portata, lasciando la relativa attuazione all’individuazione di limiti da parte del legislatore nazionale, le cui norme devono risultare però in linea con le indicazioni della giurisprudenza della CGE.

Si muove lungo questo solco la Legge Delega n. 23 dell’11 marzo 2014, la quale all’articolo 8, individua tra i criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio, quello di *“correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all’effettiva gravità dei comportamenti”* (sebbene tale intervento venga ricondotto in prima battuta, al solo regime della dichiarazione infedele).⁴¹

³⁹ Per un commento della sentenza, si rinvia a E. Boglione, *“La disciplina sanzionatoria nella normativa italiana sullo scudo fiscale: eventuali profili di incompatibilità con i principi comunitari di equivalenza delle sanzioni e proporzionalità”*, in Diritto e pratica tributaria n. 6/2003.

⁴⁰ Sul punto, V. Guarini – G. Cataldi, *“Proporzionalità delle sanzioni amministrative: il diritto eurounitario richiede un’applicazione immediata”*, in Bollettino tributario, 5/2016, p. 354-355. I due autori ritengono che *“il potere riconosciuto a favore dei Paesi membri di provvedere in proprio alla determinazione di sanzioni, a parere di chi scrive, non è illimitato, né privo di garanzie per i contribuenti. In ambito comunitario, infatti, un limite all’esercizio del potere è dato dalla cogenza del principio generale di proporzionalità, secondo cui deve esservi corrispondenza tra: il provvedimento sanzionatorio previsto dal Paese membro come appropriato alla fattispecie; la modalità di determinazione dell’importo dovuto a tale titolo; la natura e gravità di legge consumata dal contribuente. In mancanza di proporzionalità tra la sanzione prevista e la violazione di legge consumata, la norma domestica deve essere disapplicata per contrasto con il principio fondamentale della Comunità europea”*.

⁴¹ L’esigenza di un raccordo della disciplina relativa alle sanzioni per infedele dichiarazione in ordine ai tributi oggetto di atti unitari di accertamento, nonché di irrogazione delle sanzioni da parte dell’Agenzia delle Entrate, dovrebbe giustificare l’estensione dell’intervento di riforma anche alle violazioni in materia di IRAP. Con riferimento alla fiscalità locale, A. Mondini – *“Autonomia e proporzionalità nelle sanzioni amministrative in materia di tributi locali”* in Rassegna tributaria 2015, n. 4, pag. 828 – rileva come il tema sia stato trascurato dalla delega. In particolare, l’Autore evidenzia come *“per il ruolo che la tassazione locale ha assunto per l’equilibrio finanziario dei bilanci (non solo comunali), essa finisce per avere un impatto significativo e crescente sia sulla qualità del rapporto intercorrente tra le amministrazioni tributarie (considerate nel loro complesso) e il contribuente, sia sulla percezione, da parte di quest’ultimo, dell’adeguatezza delle regole e delle prassi applicate da quelle, nonché della proporzionalità dei conseguenti effetti punitivi e sanzionatori”*.

In tale contesto, proporzionalità significa innanzitutto, che la sanzione tributaria deve essere rapportata al tributo evaso: ciò in quanto il comportamento del trasgressore è influenzato dal vantaggio economico conseguente all'indebito risparmio d'imposta.⁴²

Restano ai margini invece, profili di tipo sociale, mancando all'interno della collettività quel sentimento di riprovazione che dovrebbe portare il soggetto ad adempiere fedelmente agli obblighi tributari.

Occorre inoltre tener presente che la condotta illecita può essere compiuta dal contribuente con modalità più o meno insidiose.

Emerge quindi la necessità che la sanzione possa essere adattata alla condotta concretamente posta in essere.

Non basta quindi, che le sanzioni vengano collegate percentualmente al tributo evaso, ma è necessario che le stesse siano strutturate in modo variabile tra aliquote minime e massime, di modo che gli Uffici fiscali possano tener conto del comportamento del trasgressore al fine di individuare compiutamente la misura della penalità da irrogare al caso concreto.⁴³

Rilevante quindi il ruolo degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria in relazione al "momento applicativo" della sanzione.

E ciò, sebbene la CGE riferisca tale compito soltanto al giudice nazionale, quale figura in grado di esaminare la gravità della condotta in termini di evasione ed esprimere un giudizio di conformità della misura sanzionatoria irrogata al principio di proporzionalità.⁴⁴

Tale rinvio al giudice nazionale rappresenta comunque un'importante "forma di salvaguardia" dal punto di vista della sovranità nazionale, che consente al contempo un avvicinamento dei sistemi sanzionatori tributari in ambito europeo.⁴⁵

Detto questo, in linea con il principio di proporzionalità, diverse sono state le novità intervenute nell'ordinamento al fine di assicurarne l'attuazione.

⁴² Le sanzioni non proporzionali al tributo ("fisse") trovano invece applicazione relativamente alle violazioni formali, cioè quelle che non hanno una diretta attinenza con la determinazione dell'imposta.

⁴³ In questi termini sull'argomento, G. Ingraio – *"Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie"*, in Rivista di diritto tributario, 2014, fasc. 9, pag. 971/993 – il quale evidenzia come sia sostenibile che *"la sanzione amministrativa, tutte le volte in cui la violazione consiste in un occultamento di materia imponibile, è proporzionata se essa, sommata al maggiore tributo dovuto, non superi l'entità della ricchezza dichiarata al Fisco. Questo limite massimo dovrebbe essere, però, ridotto nel caso in cui la violazione consista in un'inesatta qualificazione giuridica dei fatti economici dichiarati (cd. evasione interpretativa)"*.

⁴⁴ Sul punto, F. Montanari, *"La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione"*, in Rivista di diritto tributario, 2017, fasc. 4, pag. 471. Viene correttamente fatto notare come, accanto ai giudici (o meglio, ancor prima dei giudici), saranno gli Uffici a dover *"riempire di contenuto"* il principio di proporzionalità: ovviamente le scelte di questi ultimi potranno (e dovranno) essere sindacate sul piano della argomentazione: da ciò consegue che anche i provvedimenti impositivi dovrebbero essere adeguatamente motivati con riferimento ai diversi profili sanzionatori, sia in ordine alla quantificazione/riduzione del carico impositivo, che alla eventuale applicazione delle esimenti previste dal d.lgs. 471/1997 e dallo Statuto dei diritti del contribuente.

⁴⁵ In tema di proporzionalità ed armonizzazione dell'IVA, si veda A. Mondini, *"Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema IVA europea"*, Pisa, 2012.

Innanzitutto, la possibilità di ridurre le sanzioni fino alla metà del minimo nei casi di *“manifesta sproporzione tra entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione”*, viene a perdere quel suo carattere atipico, precedentemente collegato alla *“eccezionalità”* delle circostanze che afferiscono al caso concreto.⁴⁶

Analogamente - sul piano della riscossione - decisiva importanza ricopre l'istituto del *lieve inadempimento*, così come disciplinato dal nuovo art. 15-ter, DPR 602/1973, introdotto dall'articolo 3, comma 1, d.lgs. 159/2015.⁴⁷

Disposizioni che manifestano come l'odierno sistema sanzionatorio rifiuti nettamente una logica formalistica dell'illecito che si fondi sulla tesi del *“comportamento sempre punibile in quanto vietato”* (ricomprendendo anche la possibilità di non irrogarla affatto).

Ecco come uno dei pregi dei decreti legislativi del 2015 – pur con tutti i limiti rappresentati nel paragrafo precedente in termini di “mancanza di coraggio” – è stato proprio quello di concentrarsi sulla gravità della violazione, cercando di parametrare la sanzione all'effettivo disvalore della condotta tenuta dal contribuente.

Al fine di “riempire di contenuto” alcune fattispecie sanzionatorie, in alcune occasioni si è fatto ricorso alla giurisprudenza di legittimità.

Paradigmatico è il caso della errata imputazione a periodo delle componenti reddituali, divenuto all'attualità oggetto di un'autonoma fattispecie di “infedeltà dichiarativa”, avendo il Legislatore tipizzato un consolidato orientamento della Suprema Corte sul punto.

In particolare, il novellato art. 1, comma 4, d.lgs. 471/1997, prevede una mitigazione delle sanzioni nel caso in cui *“l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente”*.⁴⁸

La disposizione poc'anzi richiamata dimostra che il principio di proporzionalità gioca un ruolo chiave sul piano degli effetti economico-giuridici ed in particolare nell'ipotesi in cui la condotta del contribuente non dovesse ledere alcun interesse erariale (sia esso sostanziale o procedurale).

In altre circostanze, al contrario, il Legislatore ha dovuto mettere un freno agli indirizzi della Suprema Corte: di notevole rilevanza è la questione relativa al ritardo nella registrazione delle fatture che risulti ininfluyente ai fini della liquidazione periodica.

⁴⁶ Come indicato dal novellato art. 7, D.Lgs. 472/1997. Per un primo approfondimento, si veda G. Beretta, *“Considerazioni sulla riduzione delle sanzioni amministrative per manifesta sproporzione”*, in Rassegna tributaria, 2017, I, pag. 78.

⁴⁷ Sul tema A. Branca, *“La nuova tollerabilità del lieve inadempimento. Limiti ed eccessi di una definizione normativa”*, in Rivista di diritto tributario, 2016, I, pag. 534.

⁴⁸ Nella vigenza della precedente normativa, mentre - secondo l'orientamento della Suprema Corte - la erronea imputazione a periodo poteva legittimare il rimborso del tributo, dall'altro lato - ad avviso dell'Agenzia delle Entrate - una condotta in tal senso comportava comunque l'applicazione delle ordinarie sanzioni per infedele dichiarazione. In argomento D. Stevanato, *“Non punibilità di errate imputazioni a periodo che si traducono in violazioni meramente formali”*, in Dialoghi di diritto tributario, 2011, fasc. 5.

Sul punto, la Cassazione riteneva che – a prescindere dalla sussistenza di un concreto danno erariale – la tardiva annotazione delle fatture avrebbe comunque costituito un comportamento punibile *“in quanto tale”*, attribuendo così natura sostanziale all’illecito con conseguente applicazione di una sanzione collegata al tributo.⁴⁹

In ordine alla fattispecie, è però intervenuta la modifica dell’art. 6, comma 1, d.lgs. 471/1997⁵⁰ che segna una netta inversione di tendenza – in direzione della proporzionalità – rispetto al criticato orientamento della Cassazione.

Infatti, la nuova disposizione all’attualità prevede espressamente come – nei casi di ritardata annotazione delle fatture – *“la sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo”* (conferendo in tal modo all’infrazione carattere *“formale”*).

Ulteriori conferme della concreta attuazione del principio di proporzionalità, arrivano anche dall’art. 5, comma 5, d.lgs. 471/1997⁵¹, il quale prevede attualmente come *“chi chiede a rimborso l’eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti individuati dall’articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è punito con la sanzione amministrativa pari al trenta per cento del credito rimborsato”*.

Dalla lettura della norma emerge chiaramente come l’area dell’illecito sia stata chiaramente delimitata, risultando il comportamento sanzionabile quello che – a fronte della mancanza dei presupposti – ha determinato l’effettiva erogazione di un rimborso non spettante (al contrario, nella precedente disciplina veniva punito chi *“in difformità della dichiarazione”* chiedeva un rimborso non dovuto o in misura eccedente il dovuto).

Anche in tale situazione, quindi, la scelta del legislatore si è diretta nel senso di colpire soltanto quelle condotte caratterizzate da un rilevante grado di offensività che si concretizzano quindi nella lesione sostanziale degli interessi dell’Erario.⁵²

In sincronia con le riforme attuative della delega fiscale, i giudici di merito nazionali sembrano mostrare una certa sensibilità verso il principio comunitario della proporzionalità, cercando un equilibrio tra esigenze repressive dell’ordinamento e diritto ad un ragionevole trattamento del contribuente all’atto dell’applicazione delle norme sanzionatorie.⁵³

⁴⁹ Si veda, ad esempio, la sentenza n. 14401/2014 con cui la Corte di Cassazione stabiliva che la tardiva fatturazione degli anticipi ricevuti dai clienti (avvenuta comunque, nella fattispecie concreta, contestualmente al saldo) non poteva dirsi attratta nel novero delle violazioni formali, sebbene non comportasse alcuna sottrazione di materia imponibile. Per un autorevole commento, si veda A. Giovannini – L. Murciano, *“Cumulo giuridico, sanzioni per tardiva fatturazione e principio di concreta offensività”*, in Corriere tributario 2014, fasc. 42, pag. 3267.

⁵⁰ Modificato dall’art. 15, comma 1, lett. f) del d.lgs. 158/2015.

⁵¹ Così come modificato dall’art. 15, comma 1, lett. e) del d.lgs. 158/2015.

⁵² Per un generale approfondimento, si veda D. Liburdi – G. Ranocchi, *“Le sanzioni per infedele dichiarazione seguono il principio di proporzionalità”*, in Il fisco n. 42/2015.

⁵³ Si veda la sentenza della CTP di Teramo n. 433/01/2015, secondo cui, nel caso di omesso pagamento di alcune rate degli avvisi bonari, appare contrario al principio di proporzionalità, l’irrogazione della sanzione piena al 30%, trattandosi di irregolarità meramente formale. La sentenza trova il commento di L. Lovecchio, *“I giudici di merito applicano il principio di proporzionalità delle sanzioni in sincronia con la delega fiscale”*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 2/2016, pag. 164-169. L’autore, richiamando le ipotesi di omesso o ritardato versamento delle imposte, ritiene che *“il nostro ordinamento, che contempla l’applicazione degli interessi di mora, in aggiunta alla sanzione del 30%, non appare prima facie in sintonia con i principi comunitari”*.

E tale ricerca prende spunto da norme già presenti nel nostro ordinamento, ravvisando tracce del principio di proporzionalità tanto nell'art. 6, comma 5-bis, d.lgs. 472/1997 – relativo alla disapplicazione delle sanzioni che non incidono sulla determinazione dell'imponibile o sul versamento del tributo – quanto all'interno dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente che sancisce la non punibilità delle violazioni meramente formali.⁵⁴

Si rinviene quindi una sorta di continuità tra le norme già presenti nel nostro ordinamento⁵⁵ (nonostante il criterio della proporzionalità non venisse citato dalla legge delega n. 662/1996 da cui discende il nostro sistema sanzionatorio tributario⁵⁶) e quelle che recentemente hanno dato seguito alla revisione del 2015.

L'impressione è che - attraverso questi interventi - il Legislatore abbia voluto attuare il principio di proporzionalità nel senso indicato dalla Corte di Giustizia Europea nei propri precedenti, in modo tale da consentire ad Amministrazione finanziaria e Commissioni tributarie di poter adeguare poi la penalità al caso specifico.

Ecco come il principio di proporzionalità – da criterio guida posto dalla giurisprudenza della CGE per un avvicinamento al modello comunitario – assume sul piano interno un ruolo fondamentale per la costruzione di una risposta sanzionatoria improntata alla “amministrazione di risultato”, così da poter garantire il raggiungimento di un punto di equilibrio tra rigore punitivo, economicità dell'azione amministrativa e tutela del contribuente.⁵⁷

⁵⁴ La presenza del principio di proporzionalità all'interno del nostro ordinamento, già prima dell'indicazione espressamente contenuta nella legge delega 23/2014, veniva riscontrata anche dalla dottrina. Si veda al riguardo, l'interessante contributo di D. Stevanato, *“La non punibilità delle violazioni ‘meramente formali nello statuto’*” in ‘Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente’, a cura di A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli – Giappichelli, 2012, pag. 529. L'Autore evidenzia, in particolare, che l'utilizzo del verbo *‘tradurre’*, ad opera dell'art. 10 dello Statuto, non può che sottendere il mutamento di un determinato comportamento (astrattamente punibile) in una condotta che – secondo un giudizio *ex post* – non ha arrecato alcun documento all'interesse fiscale: la norma valorizza dunque, ai fini della non punibilità, non tanto la natura della violazione quanto gli effetti della stessa.

⁵⁵ Non dimentichiamo infatti come il principio di proporzionalità venisse indicato già in alcune risalenti pronunce della Corte di Giustizia: oltre alla già richiamata sentenza “Drexler” del febbraio 1988, si ricorda la pronuncia della Corte di Giustizia CEE 21 settembre 1989, causa C-68/88, Commissione/Grecia: per un commento, P. Centore – M. Sutich, *“I limiti comunitari all'applicabilità delle sanzioni per vizi formali”*, in L'IVA n. 2/2013, nonché M. Procopio, *“L'omesso versamento dell'IVA e delle ritenute certificate: orientamenti giurisprudenziali e auspici de iure condendo”*, in Diritto e pratica tributaria n. 5/2014.

⁵⁶ Sulle criticità della legge delega si veda in particolare G. Falsitta, *“Confusione concettuale e incoerenza sistematica nella recente riforma delle sanzioni amministrative non penali”*, in Rivista di diritto tributario, 1998, fasc. I, p. 475.

⁵⁷ Sul tema, si veda l'autorevole contributo di L. Del Federico, *“L'evoluzione del procedimento dell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato”*, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2013, I, p. 853

2. *La Corte di Giustizia Europea promuove la compatibilità del nuovo impianto sanzionatorio rispetto ai principi di equivalenza e di effettività.*

Come abbiamo visto nel paragrafo precedente, con riferimento alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo, l'obiettivo principale posto dall'art. 8 della legge delega concerne la necessità di correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, nel pieno rispetto del principio di proporzionalità.

Lo stesso articolo 8 – al fine di un adeguato perseguimento di tale scopo – ha previsto la possibilità di *“applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità”*.

Nel commentare le linee guida dettate dall'articolo 8 per la revisione del sistema, la relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo ha spiegato come *“la riduzione delle fattispecie penali, operata anche attraverso un ripensamento ed una rimodulazione delle soglie di punibilità e l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità, nelle intenzioni del legislatore, è destinata (...) a riservare all'impianto sanzionatorio amministrativo la repressione di quelle condotte che si connotano, in linea di principio, per un disvalore diverso e minore”*.⁵⁸

Viene quindi precisato che l'area di intervento della sanzione penale sia da ricondurre ai soli casi caratterizzati da un particolare disvalore giuridico (oltre che etico e sociale) che si identificano in comportamenti *“artificiosi, fraudolenti e simulatori”*, come tali ritenuti insidiosi anche rispetto alle attività di controllo.⁵⁹

Fatta questa premessa, si osserva che - in attuazione della delega fiscale - il decreto legislativo n. 158/2015 ha modificato la disciplina dei reati di omesso versamento delle ritenute nonché dell'IVA, prevedendo un (differente) innalzamento delle relative soglie di punibilità.⁶⁰

In particolare, il nuovo art. 10-bis D.Lgs. 74/2000 – *omesso versamento di ritenute dovute o certificate* – prevede una nuova soglia di punibilità pari a 150.000 euro (rispetto alla precedente di 50.000).

⁵⁸ Sebbene il presente lavoro (come riportato nell'introduzione) mira ad analizzare principalmente la riforma del sistema sanzionatorio tributario dal punto di vista amministrativo, gli argomenti sviluppati in questo paragrafo (così come quelli del successivo, in tema di *ne bis in idem*) i quali toccano profili collegati alle sanzioni penali, sono necessari al fine di comprendere l'effettivo perimetro di applicabilità delle sanzioni amministrative e quale dei due tipi di misure appare più opportuna in ordine a determinate fattispecie.

⁵⁹ Per un approccio all'analisi dei criteri direttivi forniti dalla legge delega in ambito penale, si rinvia a L. Salvini, *“Prospettive di riforma del sistema sanzionatorio tributario”* in Rassegna tributaria n. 2/2015, pag. 545. Il contributo rientra negli atti del convegno *“Diritto tributario e diritto penale”* svoltosi il 27 e 28 novembre 2014 presso l'Università di Bologna.

⁶⁰ Per una riflessione più ampia sulla recente riforma della disciplina dei reati tributari, si rinvia a C. Nocerino - S. Putinati (a cura di): *“La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015”*, Giappichelli, 2015, nonché a S. Finocchiaro, *“La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. 158/2015 appena pubblicato”* in Diritto Penale Contemporaneo del 9 ottobre 2015. Si veda inoltre sul sito internet della Corte di Cassazione, la relazione dell'Ufficio del Massimario sulla riforma dei reati tributari, a cura dei consiglieri P. Molino e P. Silvestri. Segnatamente, in ordine alla modifica delle soglie di punibilità, si veda, fra gli altri, C. Santoriello - *“Commento agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater d.lgs. 74/2000 mod. d.lgs. 158/2015”* - in I nuovi reati tributari, a cura di I. Caraccioli, Giuffrè, 2016, pag. 227.

Al riguardo, si ricorda che i sostituti d'imposta rilasciano una certificazione in rapporto alle seguenti tipologie reddituali:

- redditi di lavoro dipendente e assimilati,
- redditi di lavoro autonomo,
- redditi di capitale e diversi.⁶¹

Il reato si consuma con il mancato pagamento delle ritenute entro la scadenza del termine finale previsto per la trasmissione della dichiarazione annuale⁶²: tuttavia, rispetto al passato, tale fattispecie penale viene resa più rigorosa dal fatto che le omissioni non devono più necessariamente risultare (come prevedeva il vecchio testo dell'art. 10-bis) dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, essendo sufficiente che le stesse siano dovute secondo quanto indicato all'interno del modello 770.⁶³

Passando al reato di omesso versamento IVA, la soglia di punibilità stabilita dall'art. 10-ter è passata dagli iniziali 50.000 euro agli attuali 250.000 euro (mentre, come detto, il nuovo limite indicato per le ritenute è di 150.000 euro).⁶⁴

Il reato continua a configurarsi in conseguenza del mancato versamento dell'IVA dovuta sulla base della dichiarazione annuale, entro il termine indicato per l'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

A tal proposito, occorre osservare come – accanto alle misure penali previste dal D.Lgs. 74/2000 – con riferimento agli illeciti di omesso versamento, l'ordinamento nazionale prevede una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta dovuta, così come disciplinata dall'art. 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.⁶⁵

⁶¹ Il delitto è configurabile anche in presenza di omessi versamenti che riguardano ritenute collegate a categorie reddituali differenti tra loro: ad avere rilievo, infatti, è l'importo complessivo delle ritenute certificate o dichiarate di cui venga omesso il versamento nell'ambito di un medesimo periodo di imposta.

⁶² Si precisa che tale termine non coincide con quello stabilito dalla disciplina fiscale ai fini dell'adempimento dell'obbligazione tributaria: infatti, mentre per il versamento all'Erario delle ritenute effettuate, viene fissato il giorno 16 del mese successivo a quello in cui le stesse sono state operate dal sostituto, l'art. 10-bis D.Lgs. 74/2000 – riferendosi a tutte le ritenute operate durante l'anno di imposta – stabilisce quale limite rilevante ai fini penali, generalmente il 30 settembre dell'anno successivo.

⁶³ Sul tema, è interessante notare come la Corte di Cassazione – nel pronunciarsi sulla formulazione ante-riforma dell'art. 10-bis – precisava come il solo modello 770 non fosse sufficiente a provare il reato di omesso versamento delle ritenute, in quanto risultava necessario che il sostituto d'imposta avesse rilasciato la relativa certificazione a cui faceva seguito il mancato versamento (cfr. Cass. 5736/2015): ecco che il Legislatore, con la rinnovata versione dell'art. 10-bis, mette un freno a tale interpretazione, precisando con rigore come risulti sufficiente, ai fini della configurazione del reato, la mera indicazione all'interno del modello 770 dell'importo poi non versato. In ordine all'originaria interpretazione si veda, C. Santoriello – *“Il solo 770 non prova il reato di omesso versamento di ritenute certificate”* – Il fisco n. 10/2015

⁶⁴ Ovvio che anche in questo caso, così come per il precedente, non si può prescindere dal principio del *favor rei* ex articolo 2 c.p. secondo cui *“se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile”*.

⁶⁵ Al tema dei rapporti tra sanzione penali ed amministrative e dell'annoso problema relativo al rispetto del principio del *ne bis in idem*, verrà dedicato il prossimo paragrafo.

Fatta questa precisazione e tornando ai reati concernenti il mancato pagamento delle ritenute e dell'IVA, si rileva come lo stesso decreto legislativo 158/2015 abbia individuato una specifica causa di non punibilità, inserita all'interno dell'art. 13 D.Lgs. 74/2000.⁶⁶

Tale esimente (che riguarda anche i reati di indebita compensazione di crediti⁶⁷) trova applicazione qualora il contribuente, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, provveda ad estinguere il debito tributario - comprensivo di sanzioni amministrative e interessi - mediante l'integrale pagamento degli importi dovuti⁶⁸ che può essere eseguito anche tramite il ricorso ai vari istituti deflattivi previsti all'interno dell'ordinamento tributario, quali l'adesione all'accertamento, le procedure conciliative ovvero il ravvedimento operoso.

Qualora il contribuente stia provvedendo al versamento rateizzato dell'imposta dovuta, il comma 3 della medesima disposizione prevede l'obbligo per il giudice di concedere un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo; termine dallo stesso discrezionalmente prorogabile una sola volta e per non più di ulteriori tre mesi (in entrambi i casi si prevede espressamente la sospensione della prescrizione).⁶⁹

Le novità apportate dal d.lgs. 158/2015 sopra descritte, sono state oggetto di una recente ordinanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea da parte del GIP di Varese il quale esprimeva il dubbio che tali modifiche normative potessero eventualmente ledere gli interessi finanziari dell'Unione.⁷⁰

⁶⁶ Per un approfondimento si rinvia a R. Amadeo, *"Commento all'art. 13 d.lgs. 74/2000"*, in La riforma dei reati tributari, cit., nonché G. Antico e M. Conigliaro, *"La rilevanza penale degli omessi versamenti e il permanente rompicapo delle possibili esimenti"*, in Il fisco, n. 18/2018.

⁶⁷ Per completezza, si osserva che la rinnovata veste dell'art. 10-quater (modificato dall'art. 9, D.Lgs. 158/2015) disciplina in maniera più severa il regime sanzionatorio previsto per i crediti 'inesistenti' (comma 2) rispetto alla normativa applicata a quelli 'non spettanti': come spiegato all'interno della relazione illustrativa al decreto legislativo, infatti, tale differenziazione è giustificata dal fatto che l'inesistenza presuppone un intento fraudolento del contribuente diretto a creare artatamente crediti mai esistiti al solo fine di non versare le imposte dovute. Per quanto riguarda la soglia di punibilità, questa non è stata modificata, risultando ancora pari all'iniziale misura di 50.000 euro.

⁶⁸ Prima della novità introdotta dal d.lgs. 158/2015, il pagamento del debito tributario costituiva solo una circostanza attenuante e non una causa di estinzione del reato: infatti, le pene previste in ordine a tutti i reati tributari (quindi non solo per quelli disciplinati dagli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater) erano diminuite fino ad un terzo e non si applicavano le pene accessorie.

⁶⁹ Si osserva come la causa di punibilità in commento è stata investita da una recente questione di costituzionalità, sollevata dal Tribunale di Treviso che ha ritenuto censurabile tale disposizione nella parte in cui non ammette, in alcuni casi, la possibilità di concedere un termine più lungo per il saldo, coincidente con lo scadere del piano di rateizzazione. Tuttavia, il Giudice delle Leggi - con ordinanza dell'8 novembre 2017, n. 256 - ha dichiarato l'inammissibilità della questione, in quanto l'intervento sollecitato si caratterizzava per un alto tasso di "manipolatività". Sul punto, si veda la nota di M.C. Ubiali, *"La Corte Costituzionale sulla rateizzazione del pagamento del debito tributario ex art. 13, co. 3, d.lgs. 74/2000"* in Diritto Penale Contemporaneo del 12 dicembre 2017.

⁷⁰ Tribunale di Varese, ordinanza 30 ottobre 2015: si veda il commento critico di G. Civello, *"Il tribunale di Varese solleva nuova questione alla CGUE in tema di omesso versamento dell'IVA: osservazioni a prima lettura"*, in Archivio penale, fasc. 1/2016. In particolare, l'Autore mostra le sue perplessità in merito a quella prassi giudiziaria (di cui l'ordinanza in esame ne rappresenta un emblematico esempio) che utilizza in maniera distorta l'istituto del rinvio pregiudiziale alla CGUE ex art. 267 TFUE: *"a fronte di ciò, non è chi non veda come la questione sollevata dal giudice di Varese - come già avvenne con la questione Taricco - pur dietro la veste formale di un quesito sull'interpretazione dei trattati, dissimuli un quesito sostanziale ben diverso ed extra ordinem, vale a dire quello avente ad oggetto la compatibilità tra la normativa italiana in tema di delitti tributari, siccome novellata nel 2015 e le disposizioni europee richiamate in ordinanza"*.

La questione nasceva nell'ambito di un procedimento penale nei confronti di un soggetto accusato di aver omesso il versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'annualità 2012 di una s.r.l. di cui era amministratore unico, per un importo di circa 175.000 euro (violazione, quindi, che superava di gran lunga l'originaria soglia di punibilità di 50.000 euro, come prevista dall'art. 10-ter, D.Lgs. 74/2000, nella versione vigente al momento dei fatti).

Il Pubblico Ministero richiedeva quindi a carico del suddetto amministratore – in ordine al reato di omesso versamento dell'IVA ex art. 10-ter – l'emissione di un decreto penale di condanna alla pena di una multa pari a 22.500 euro.

Dal canto suo - a seguito del procedimento di accertamento tributario - la società optava per un pagamento rateizzato dell'imposta con conseguente riduzione ad un terzo delle sanzioni amministrative, avendo prestato acquiescenza all'atto entro 30 giorni dalla notifica dello stesso, ex art. 17, comma 2, d.lgs. 472/1997.

Come accennato, nel frattempo entrava in vigore il D.Lgs. 158/2015 che determinava – a fronte dell'innalzamento della soglia di punibilità a 250.000 euro – una parziale *abolitio criminis* ⁷¹, con conseguente necessità di prosciogliere l'imputato ex art. 129 c.p.p.

Senza dimenticare che sarebbe comunque intervenuta la causa di non punibilità inserita nel nuovo art. 13, D.Lgs. 74/2000, avendo la società di cui l'imputato era amministratore, provveduto a versare gli importi dovuti entro il limite temporale previsto dalla suddetta norma. ⁷²

Il G.I.P. – pur prendendo atto delle nuove disposizioni più favorevoli all'imputato – invocava la Corte di Giustizia del Lussemburgo onde essere “autorizzato” alla disapplicazione delle stesse: e questo, nonostante fosse già intervenuta la depenalizzazione della fattispecie.

Con particolare riferimento al reato di omesso versamento IVA di cui all'art.10-ter, l'ordinanza di rimessione segnalava come la soglia di punibilità attualmente prevista per tale ipotesi (lo ricordiamo, pari a euro 250.000) risultasse “disarticolata” rispetto a quella stabilita in ordine alla fattispecie di mancato pagamento delle ritenute certificate o dichiarate (che ammonta a 150.000 euro): ed un tanto, pur essendo in presenza – secondo il giudice lombardo – di “*due ipotesi di illecito assolutamente speculari*” (che tra l'altro prevedevano in origine il medesimo tetto di 50.000 euro).⁷³

⁷¹ Sul punto, si segnala la sentenza del Trib. Udine, 1° febbraio 2016, con commento di S. Finocchiaro – “*Abolitio criminis e reati tributari 'sotto soglia': uno dei primi provvedimenti di revoca del giudicato*”, in *Diritto Penale Contemporaneo* del 19 dicembre 2016.

⁷² Su questo specifico aspetto, P. Centore – “*Aspettando la Grande Chambre sulla doppia sanzione per le infrazioni tributarie*” in *Corriere tributario* n. 17 del 2017, pag. 1336 – ha osservato che: “*l'ipotesi di esimente dell'azione penale in presenza del ristoro (preventivo e tempestivo) del danno erariale crea un collegamento, non biunivoco, ma a senso unico tra processo penale e processo tributario. Nel senso che l'estinzione di quest'ultimo produce effetti sul primo, ma non viceversa. Il risultato è di evidente disparità, laddove il trasgressore si trovi ad affrontare dapprima l'azione penale e, successivamente alla sua conclusione, il procedimento amministrativo*”. (il tema dei rapporti tra sanzioni amministrative e penali avrà adeguato approfondimento nel prossimo paragrafo).

⁷³ Per quanto riguarda il merito della questione, è interessante segnalare come già la Corte Costituzionale – con sentenza n. 100 del 2015 – si era pronunciata sulla validità delle disarmonie punitive intercorrenti tra le soglie previste (fino al 17 settembre 2011) per l'omesso versamento di ritenute certificate e per l'omesso versamento di IVA. I giudici

Secondo il G.I.P. di Varese, pertanto, le modifiche introdotte dal D.Lgs. 158/2015 riconoscerebbero alle entrate nazionali (essendo le ritenute collegate alle imposte dirette) una maggior attenzione rispetto alla tutela accordata all'IVA quale imposta comunitaria destinata ai finanziamenti riservati all'Unione Europea.

Nell'affrontare poi la questione relativa all'esimente inserita all'interno del novellato art. 13 D.Lgs. 74/2000 - definita come *“una nuova causa di non punibilità prima assolutamente sconosciuta all'ordinamento nazionale”*⁷⁴ - il giudice del rinvio chiede se sia compatibile con la Direttiva IVA, una norma nazionale che non prevede di perseguire l'imputato (sia esso amministratore o rappresentante legale) qualora l'ente ad esso riconducibile abbia provveduto al pagamento dell'imposta e delle relative sanzioni, in un sistema che non commina a carico della persona fisica alcun'altra penalità, nemmeno a titolo amministrativo.⁷⁵

Il giudice varesino spende quindi una riflessione su come potrebbe essere (furbescamente) utilizzata l'IVA inizialmente non versata: in particolare, osserva come risulterebbe proficuo per l'impresa posticipare il pagamento dell'imposta oltre i termini indicati dalla disciplina, così da poter ottenere “un finanziamento” senza dover ricorrere all'oneroso mercato del credito.

Di conseguenza, nell'eventualità in cui l'amministratore dovesse assumere le vesti di imputato a seguito della scoperta del mancato pagamento dell'imposta da parte della società, l'IVA verrebbe riversata da quest'ultima prima dell'apertura del dibattimento, cosicché l'attuazione di un tale “piano finanziario” non comporterebbe alcuna conseguenza sotto il profilo penale.

Al contempo, la procedura di riscossione risulterebbe sguarnita di qualsiasi presidio efficiente, lasciando qualche preoccupazione in termini di gettito complessivo.

Il Tribunale di Varese chiedeva quindi alla Corte di Giustizia Europea una valutazione in merito alla compatibilità delle modifiche apportate dal d.lgs. 158/2015 rispetto al diritto dell'Unione, così da comportare – in caso di accoglimento della questione pregiudiziale – un effetto disapplicativo della riforma che avrebbe condotto il giudice interno a far rivivere, *in malam partem*, la versione iniziale del d.lgs. 158/2015.

della Consulta, non discostandosi da quell'atteggiamento di *self-restraint* tradizionalmente dimostrato nell'ambito del sindacato di ragionevolezza in materia penale, avevano ritenuto infondata la prospettata censura ex art. 3 Cost., dando ampiamente conto in motivazione di una serie di significativi ‘elementi differenziali’ tra cui la peculiare funzione assegnata dalla legge al sostituto d'imposta. Per un ulteriore approfondimento si rinvia a S. Putinati – *“Le più recenti decisioni della Corte Costituzionale in materia di reati tributari e la riforma del D.Lgs. n. 158/2015”* – in Rassegna tributaria n. 6/2015.

⁷⁴ Al riguardo, S. Putinati - *“La riforma dei reati tributari al vaglio della Corte di Giustizia Europea: brevi note alla ordinanza del G.I.P di Varese su cause di non punibilità e circostanze attenuanti”*, in Rassegna tributaria n. 1/2016, pag. 211 – chiarisce come tale esimente possa essere vista come una “novità” se la si intende come previsione positivizzata nella legge penale tributaria, ma non in termini assoluti. L'autore quindi elenca diverse ipotesi di accordi col Fisco (istituti come il ravvedimento operoso, la conciliazione giudiziale, l'accertamento con adesione) che nel corso del tempo hanno escluso la punibilità per alcune tipologie di reato (come quelle previste dalla legge 516/1982 – cd ‘manette agli evasori’).

⁷⁵ Per un approfondimento, si rinvia a P. Aldrovandi, *“Commento alle modifiche apportate al d.lgs. 10.3.2000, n. 74 dal d.lgs. 24.9.2015, n. 158”* in Diritto Penale dell'economia, a cura di A. Lanzi, Roma, 2016.

La Corte di Giustizia Europea, chiamata quindi a pronunciarsi sulle novità apportate dal d.lgs. all'impianto sanzionatorio penale - con la sentenza C-574/15 del 2018 (caso *Scialdone*)⁷⁶ - assume una posizione chiara nell'evidenziare il rispetto della normativa comunitaria da parte delle disposizioni sottoposte al suo vaglio).

La Corte procede innanzitutto a valutare se le fattispecie criminose di cui all'art. 10-bis e 10-ter (strutturalmente analoghe, ma caratterizzate da soglie di punibilità diverse tra loro) rispettino il principio di equivalenza/assimilazione⁷⁷, il quale richiede che gli ordinamenti nazionali prevedano sanzioni analoghe (sia sotto l'aspetto procedurale che sostanziale) in relazione a violazioni simili per natura e importanza.

Al fine di esprimere un corretto giudizio sul punto, la Corte si è quindi domandata se il reato di omesso versamento di ritenute e quello di omesso versamento IVA, fossero da considerare "simili" così da doversi ritenere ingiustificato – in caso di risposta affermativa – il differente trattamento sanzionatorio previsto per le due fattispecie delittuose.

Nel decidere sul punto, la CGUE ha affermato che le due ipotesi di reato a confronto sono da considerare strutturalmente e sostanzialmente diverse, in quanto le rispettive condotte criminose – benché assimilabili in quanto entrambe fondate sull'inosservanza di un obbligo di versamento fiscale – si distinguono riguardo ai loro elementi costitutivi, nonché in termini di un differente impegno nel ricercare la condotta illegittima.

Per quanto riguarda gli elementi costitutivi, all'interno della sentenza viene evidenziato come i profili che caratterizzano gli autori delle due ipotesi di reato non siano accomunabili: nel caso dell'omesso versamento di IVA, essi si identificano con i soggetti passivi dell'imposta, mentre in relazione all'omesso versamento di ritenute obbligatorie, occorre riferirsi ai sostituti di imposta.

Una tale distinzione riflette le difficoltà di accertamento che caratterizzano il mancato pagamento di ritenute da parte del sostituto - accompagnato dalla falsa attestazione al debitore d'imposta dell'avvenuto adempimento - rispetto all'omesso versamento di un'IVA comunque indicata in dichiarazione dal contribuente.

La maggiore complessità che attiene alla individuazione della fattispecie di reato di cui all'art. 10-bis giustifica quindi per la CGUE una disciplina sanzionatoria più rigorosa che si

⁷⁶ Sentenza contenuta in Corriere tributario n. 31/2018, pag. 2439 con commento di F. Fontana, "Omesso versamento IVA e compatibilità con la normativa comunitaria".

Si segnala inoltre il contributo di C. Cupelli – "La disciplina dei reati tributari ancora davanti alla Corte di giustizia: il caso *Scialdone* e le soglie di punibilità" in Diritto Penale Contemporaneo n. 5/2018 – che si sofferma maggiormente sulle conclusioni dell'Avvocato Generale Michal Bobek "che meritano di essere ricordate per l'estrema attenzione dedicata al principio di legalità, nella sua più ampia declinazione estesa al divieto di retroattività e alla certezza del diritto, da non circoscrivere al momento in cui i fatti sono stati commessi ma all'intera durata del procedimento penale".

⁷⁷ Come ricordato da L. Zoli – "La disciplina dei reati tributari al vaglio della Corte di Giustizia UE" in Diritto Penale Contemporaneo del 15 aprile 2016 – il principio dell'equivalenza/assimilazione, assieme a quello dell'efficacia/proporzionalità, sono i due corollari del principio di leale collaborazione tra l'Unione e gli Stati membri, come tael previsto dall'art. 4.3 TUE (cd. fedeltà comunitaria): per un'applicazione pratica, si veda il celebre caso del "mais greco" – Corte di Giustizia, 21 settembre 1989, Commissione c. Grecia, C-68/88 – approfondito da Bernardi, *L'armonizzazione delle sanzioni in Europa: linee ricostruttive*, in Riv. It. Dir. e Proc. Pen., 2008, 1, pag. 113 e segg.

concretizza, per l'appunto, nella previsione di una minore soglia di punibilità in ordine all'omesso versamento di ritenute certificate.

Ne deriva che le due ipotesi delittuose non sono da considerare simili *“per natura e importanza”*, con la conseguenza che *“tali differenze comportano segnatamente che lo Stato interessato non è tenuto a prevedere un regime identico per entrambe queste categorie”*, non potendosi quindi invocare il principio di equivalenza quale criterio ostativo alla differenza tra le soglie di punibilità contemplate rispettivamente agli articoli 10-bis e 10-ter del d.lgs. n. 74/2000, come modificati nel 2015.

Passando ai profili che attengono al rispetto del principio di effettività, la Corte di Giustizia (richiamando la sentenza *Aklagaren c. Fransson*, C-617/10)⁷⁸ premette che le omissioni relative al versamento dell'IVA – come tali collegate alla distrazione della liquidità derivante dall'imposta per esigenze private o societarie – costituiscono *“attività illegali”* ai sensi dell'art. 325 TFUE, così da risultare lesive degli interessi finanziari dell'Unione e richiedendo, di conseguenza, *“l'applicazione di sanzioni effettive e dissuasive”*.

Secondo la Corte (e arriviamo così al punto che più ci interessa in ordine al tema del presente lavoro) tali caratteristiche possono ritrovarsi nelle misure di natura amministrativa, come previste dall'art. 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997, norma che stabilisce a carico del contribuente inadempiente, l'applicazione di sanzioni pecuniarie pari al 30% di ogni importo non versato, con l'aggiunta degli interessi di mora.⁷⁹

Misure, quindi, che finiscono per assumere la forma di *“pene pecuniarie”* ed in ragione del loro elevato grado di rigore, appaiono idonee ad *“indurre i soggetti passivi a rinunciare a qualsiasi velleità di ritardare od omettere il versamento dell'IVA”* e che non paiono perdere la loro natura *“effettiva e dissuasiva”*, nemmeno quando vengano applicate unicamente alla società *“viste le ripercussioni che possono avere sul suo patrimonio e, di conseguenza, sull'attività economica da essa svolta”*.⁸⁰

Pertanto – seppur dovesse operare la causa di non punibilità prevista dal nuovo articolo 13, d.lgs. 74/2000 – gli interessi finanziari dell'Unione (così come quelli dell'Erario)

⁷⁸ La Corte ricorda come il principio di effettività richieda agli Stati membri di adottare sanzioni dissuasive per combattere le violazioni relative alle norme in tema di IVA, senza però imporre che tali misure debbano risultare di una specifica natura, potendo essere penale o amministrativa, ovvero una combinazione di entrambe. Tra le ultime pronunce in materia tributaria della CGUE, si segnala il caso *“Menci”* (sentenza del 20 marzo 2018, C-524/15) commentata da M. Basilavecchia – *La Corte di Giustizia sulle sanzioni tributarie italiane* – in *Corriere tributario* n. 24/2018. Come detto, le implicazioni in tema di *“bis in idem”* saranno affrontate nel prossimo paragrafo.

⁷⁹ La stessa Corte Costituzionale - nella citata sentenza n. 100/2015 - evidenziava come *“per un periodo complessivo di circa vent'anni (dal 1982 al 2000 e dal 2004 al 2006) ... l'omesso versamento dell'IVA rimaneva confinato tra i semplici illeciti amministrativi ...”*.

⁸⁰ Non concorda con tali argomentazioni A.F. Masiero – *“Le soglie di punibilità dei reati tributari al vaglio della Corte di Giustizia”* in *Giurisprudenza Italiana* n. 12/2018 – che non condivide la riflessione esposta dall'Avvocato Generale (e quindi poi ripresa dalla Corte) in merito alla sufficiente efficacia dell'apparato sanzionatorio italiano: *“sostenendo difatti che, pur potendo sfuggire la persona fisica alla responsabilità penale in forza della causa di non punibilità dell'art. 13, rimarrebbe comunque salva la punibilità della persona giuridica, egli non fornisce invero una spiegazione convincente in merito alla dissuasività delle sanzioni amministrative. E, nello specifico, l'Avvocato Generale non chiarisce come queste sarebbero idonee a dissuadere l'amministratore dal porre in essere violazioni in materia fiscale, specie in una società a responsabilità limitata in cui, come noto, il patrimonio del legale rappresentante rimane distinto da quello del soggetto giuridico”*.

verrebbero comunque tutelati dalle sanzioni amministrative previste dal citato articolo 13, D.Lgs. 471/1997.⁸¹

La Corte si spinge quindi ad affermare come le sanzioni penali – sebbene possono risultare necessarie per contrastare le frodi che presentano un connotato di gravità – non sono invece *“indispensabili per lottare contro gli omessi versamenti dell’IVA dichiarata”*.⁸²

A tal proposito, viene precisato dalla CGUE come la fattispecie di omesso versamento dell’IVA non configura un’ipotesi di frode: non rileva quindi, per il caso in esame, alcun problema di compatibilità della disciplina introdotta dal D.Lgs. 158/2015 con la Convenzione TIF, la quale (all’art. 2, par. 1) obbliga gli Stati membri a prevedere sanzioni di natura penale per le violazioni che ledono gli interessi finanziari dell’Unione per un importo superiore a 50.000 euro.⁸³

È la stessa Convenzione TIF a fornire (all’art. 1) una chiara definizione del concetto di frode, la quale consiste nella mancata comunicazione di una informazione in violazione di uno specifico obbligo ovvero nella utilizzazione di documenti falsi, inesatti o incompleti: di converso, la condotta di omesso versamento dell’IVA implica che il contribuente abbia correttamente osservato gli obblighi dichiarativi, consentendo così all’Amministrazione finanziaria di disporre degli elementi necessari per accertare l’importo esigibile.

Come poc’anzi visto, i giudici lussemburghesi hanno rilevato la compatibilità delle novità apportate dal d.lgs. 158/2015 rispetto ai principi comunitari dell’equivalenza e dell’effettività: vi è da aggiungere che le conclusioni a cui pervengono, sono alla base di ulteriori considerazioni mosse - a livello interno - all’attuale sistema sanzionatorio penale (così da poter definire, al contempo, anche il perimetro di quello amministrativo).

Innanzitutto, viene osservato⁸⁴ come il mancato versamento dell’IVA – soprattutto quando è determinato da una carenza di liquidità dell’impresa – non è un comportamento che

⁸¹ A tal proposito, si vuole evidenziare come la Ragioneria Generale dello Stato – nell’esprimere parere positivo nei confronti della revisione al sistema sanzionatorio apportata dal d.lgs. 158/2015 – abbia osservato come: *“in linea generale, la riduzione dell’area di intervento della sanzione penale a beneficio di quella amministrativa genera effetti positivi di gettito derivanti dalla sostituzione di una sanzione detentiva (quelle previste dal decreto legislativo 74) con una sanzione pecuniaria; più nello specifico, sono state introdotte diverse disposizioni di raccordo tra la condotta del contribuente che estingue il debito fiscale con la punibilità in sede penale; devono infatti ascrivere effetti positivi di gettito alla nuova circostanza attenuante costituita dall’avvenuto pagamento del debito tributario anche a seguito di procedure conciliative o di adesione e, ancora maggiori effetti, alla esclusione della punibilità per alcuni reati a favore del contribuente che spontaneamente si avvale del ravvedimento operoso, pagando il debito fiscale e la sanzione amministrativa applicabile”*.

⁸² Si ricorda come – in materia di IVA – sono tuttora in corso le negoziazioni relative alla nuova Direttiva per la protezione degli interessi finanziari dell’Unione Europea attraverso la legge penale, la quale sottende a delicati equilibri politici tra le istituzioni e gli Stati Membri. Per un ulteriore approfondimento *“Frodi IVA ‘gravi’ nella Direttiva PIF: tutela degli interessi finanziari UE o depotenziamento della Taricco?”* di Antonio Della Carità e Rosa Biancolli, in *Corriere Tributario* n. 28 del 2018, pag. 2179.

⁸³ Atto del Consiglio del 26 luglio 1995 che stabilisce la convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità Europee (95/C 316/03). Per un approfondimento sul tema si rinvia a Lauria Felicetta, *“Tutela degli interessi finanziari e lotta alla corruzione nell’Unione europea”* in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1999, fasc. 2, pp. 435-482, nonché Chiti Giulia, *“La tutela penale degli interessi finanziari della Comunità europea: lo stato attuale”* in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2003, fasc. 3, pp. 1563-1578.

⁸⁴ Si veda in proposito il penetrante contributo di A. Perrone - *“La nuova disciplina dei reati tributari: luci ed ombre di una riforma appena varata”*, in *Rubrica di diritto penale tributario* - ove l’Autore evidenzia come: *“in questi casi sembra, piuttosto, che la criminalizzazione della condotta sia dettata dall’intendimento di veicolare la ‘scelta’*

mostra un disvalore sociale tale da meritare l'applicazione della pena, risultando già di per sé sufficiente la sola sanzione amministrativa: non viene infatti riscontrato alcun elemento di frode nella condotta di un contribuente che dichiara regolarmente l'IVA dovuta, ma non riesce poi a versarla in considerazione di contingenti difficoltà economico/finanziarie.

Ciò detto, in un progetto di riforma che si poneva l'obiettivo di graduare la sanzione a seconda della gravità della condotta – così da “depenalizzare” le fattispecie che presentavano un minore disvalore – ci si sarebbe aspettati l'abrogazione dell'articolo 10-ter.

Tuttavia – nonostante la questione sia stata ampiamente dibattuta in sede di lavori parlamentari ⁸⁵ – il decreto delegato ha previsto unicamente l'innalzamento della soglia di punibilità ad un importo di 250.000 euro.

Proprio la scelta normativa di confermare la soglia di punibilità in ordine ad una fattispecie di reato quale l'omesso versamento, sembra per l'appunto limitare la portata del principio di proporzionalità quale criterio ispiratore della riforma in esame: tale tipo di soluzione, infatti, “*lega le mani al giudice*” che non possiede margini di manovra per analizzare le ragioni soggettive che ne hanno determinato la condotta, dovendo quest'ultimo limitarsi a verificare la punibilità della stessa sulla base del mero superamento del limite quantitativo.

Tirando le fila del discorso, abbiamo osservato come la CGUE abbia ritenuto “sufficiente” la sanzione amministrativa del 30% quale misura di contrasto della violazione dell'omesso versamento dell'IVA, non presentando un tale comportamento i connotati offensivi propri della frode.

Al contempo, il Legislatore ha ritenuto di mantenere la fattispecie delittuosa all'interno dell'ordinamento, limitandosi ad innalzare la relativa soglia di punibilità: una scelta che sembra voler bilanciare le invocazioni dei soggetti economici (che fanno presente la crisi di liquidità di cui soffrono) con le spinte di una parte dell'opinione pubblica che chiede una certa severità nei confronti di chi commette infrazioni che vanno ad intaccare le entrate dello Stato.⁸⁶

economica dell'imprenditore, il quale, nella prospettata condizione di carenza di liquidità, se non vi fosse la sanzione penale, dovendo decidere fra il pagamento dei propri dipendenti (o dei fornitori, delle banche, ecc.) e il versamento del tributo, assai probabilmente opterebbe per pagare i primi. La sanzione penale, dunque, diviene strumento di condizionamento della scelta, e tutto ciò ha poco a che vedere con le finalità che la moderna dottrina penalistica si sforza di attribuire alla pena”.

⁸⁵ Sul tema, A. Iorio - S. Mecca, “*I nuovi reati di omesso versamento e indebita compensazione*”, in Corriere tributario n. 43/2015. Gli autori evidenziano come, alla luce delle indicazioni contenute nella legge delega, si era ipotizzato che proprio i reati di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA, sarebbero venuti meno. Tant'è che – in una nota del marzo 2014 – il MEF aveva chiarito che il Governo si riteneva “impegnato” all'abrogazione del reato di omesso versamento dell'IVA, situazione sovente connessa alle momentanee difficoltà della mancanza di liquidità da parte degli imprenditori. Il Decreto, invece, non ha abrogato le suddette fattispecie di reato, limitandosi (quantomeno) ad innalzarne le soglie di punibilità.

⁸⁶ Come riportato da G. Liberatore – “*I giudici europei promuovono la soglia penale relativa all'omesso versamento dell'IVA*”, in L'IVA n. 7 del 2018, pag. 20 – “*dal lato operativo l'Italia, al fine di limitare le tante frodi, si dota di una banca dati sui pluridenunciati per reati tributari: la Guardia di Finanza ha inserito nell'archivio già ventimila codici fiscali collegati a soggetti 'fiscalmente pericolosi' che tra il primo gennaio 2013 ed il 31 ottobre 2017 sono stati destinatari di un numero minimo di 3 segnalazioni all'Autorità giudiziaria per reati connessi alle frodi IVA, alla falsa fatturazione ed alle violazioni relative al settore delle accise*”.

Sul punto, una opzione di compromesso tra la scelta effettuata a livello politico e le esigenze espresse dagli operatori economici, potrebbe essere quella di strutturare le fattispecie delittuose relative all'omesso versamento in modo tale da affiancare alle soglie di punibilità alcuni parametri di indicizzazione della gravità della condotta.

A tal proposito, è stato suggerito⁸⁷ di prevedere per le fattispecie di omesso versamento dell'IVA, il dolo specifico del "fine di evadere le imposte", così da punire soltanto quelle condotte caratterizzate da un particolare intento di sfuggire al pagamento degli importi dovuti.

Verrebbe così affidato ai giudici un certo potere discrezionale nel verificare se determinati comportamenti siano caratterizzati da un effettivo disvalore sociale, come tali passibili di una sanzione penale.

L'analisi eseguita dai giudici penali si porrebbe quindi come una valutazione "di proporzionalità" che risulterebbe pienamente in linea con il principale criterio direttivo contenuto nell'art. 8 della legge delega 23 del 2014.⁸⁸

⁸⁷ Si veda A. Del Sole - "Sanzione penale per l'omesso versamento dell'IVA? L'Europa non ce lo chiede", in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 10/2018 – che richiama la sentenza della Corte Costituzionale n. 80/2014. L'Autore osserva come: *"in anni di prolungata crisi, si è purtroppo diffuso a macchia d'olio il comportamento di soggetti IVA (e sostituti d'imposta) i quali, dopo aver puntualmente presentato al Fisco la dichiarazione IVA (o certificato le ritenute), di fronte alla mancanza di risorse finanziarie optano per il pagamento dei salari ai dipendenti anziché per il versamento delle imposte già dichiarate. A ciò si aggiunga che, i medesimi soggetti inadempienti agli obblighi di versamento, risultano molto spesso creditori loro stessi di somme che non riescono a ricevere dai propri debitori, fra i quali troppe volte c'è anche lo Stato"*.

⁸⁸ Ancora A. Perrone - *"La nuova disciplina dei reati tributari"* cit. – evidenzia che: *"se, dunque, si riconosce una così autorevole funzione al giudizio di proporzionalità ed al ruolo di bilanciamento svolto dai giudici nei rapporti di conflitto fra diritti fondamentali, perché escludere che questi ultimi possano, molto più sommamente, adeguatamente bilanciare (ovviamente sulla base delle direttive provenienti dal legislatore) i criteri per l'applicazione della pena nei reati fiscali?"*.

3. *L'alternatività tra sanzioni amministrative e penali come regola idonea ad assicurare il rispetto del principio comunitario del 'ne bis in idem'*

A seguito della ormai famosa sentenza della Corte EDU del 4 marzo 2014 sul caso 'Grande Stevens c. Italia' in tema di *market abuse*⁸⁹ cui hanno fatto seguito numerose pronunce della stessa Corte in materia tributaria⁹⁰, è divenuto oggetto di un interessante dibattito dottrinale⁹¹ il principio secondo cui uno stesso soggetto non possa essere 'chiamato a rispondere' in ordine ad una medesima condotta, mediante la previsione di due distinte sanzioni aventi entrambe natura sostanzialmente penale.

Tale principio⁹² – destinato a creare attriti rispetto ad un sistema nazionale basato sul cumulo tra la sanzione nominalmente amministrativa (ma di fatto avente finalità afflittiva) e quella propriamente penale – trova esplicito fondamento nell'articolo 4, protocollo 7, della Convenzione EDU, nonché nell'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (norma quest'ultima che viene interpretata alla luce della prima).

La Corte di Strasburgo – nel valutare una eventuale violazione del *ne bis in idem* – fonda la propria giurisprudenza sulla base dei "criteri Engel" (dal nome della parte attorea nel *leading case* "Engel c. Paesi Bassi" del 1976)⁹³ i quali possono essere così sintetizzati:

1. natura sostanzialmente penale della sanzione amministrativa – in considerazione del suo carattere afflittivo e deterrente che la pone a tutela di un interesse generale – a prescindere dalla classificazione 'nominale' della stessa;
2. l'identità dei fatti per i quali si procede, sia in sede penale che amministrativa, nei confronti di uno stesso soggetto;⁹⁴

⁸⁹ Presente in Rivista di Diritto Tributario, 2014, III, p. 79, con commento di C. Zaccone e F. Romano. Per un ulteriore approfondimento della vicenda, si rinvia a C. Conti, *Osservatorio Corte Europea dei Diritti dell'Uomo – condannata l'Italia per violazione del principio ne bis in idem*, in Diritto Penale e Processo, n. 5/2014, p. 610.

⁹⁰ Si veda, tra le più recenti, la decisione del 18 maggio 2017, "Johannesson c. Islanda" con commento di A. Tommasini, "Ne bis in idem, Corte EDU e doppio binario sanzionatorio italiano", in GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria, 2017, fasc. 11, p. 833

⁹¹ Si ricordano gli autorevoli interventi di G. Marino, "La sanzione tributaria nella giurisprudenza della Cedu", in Rivista di diritto tributario internazionale, 2014, VI, p. 19; G.M. Flick, "Reati fiscali, principio di legalità e 'ne bis in idem': variazioni italiane su un tema europeo", in Rassegna tributaria, 2014, V, p. 939; C. Sacchetto, "Sanzioni tributarie e CEDU", in Rassegna tributaria, 2015, II, p. 483; A. Giovannini, "La Corte EDU ribadisce il divieto di doppia sanzione e la Cassazione rinvia alla Consulta", in Corriere tributario, 2015, XII, p. 905; A. Carinci, "Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema", in Rassegna tributaria, 2015, II, p. 499; P. Russo, "Il principio di specialità ed il divieto del 'ne bis in idem' alla luce del diritto comunitario", in Rivista di diritto tributario, 2016, I, p. 23; G. Melis, "La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario", in Rassegna tributaria, 2016, III, p. 589;

⁹² Al fine di una lettura congiunta con il principio di proporzionalità, si veda F. Amatucci, "I principi della proporzionalità e del bis in idem, nel sistema sanzionatorio tributario" in Diritto e pratica internazionale n. 2/2015.

⁹³ Per un approfondimento: G. Vinciguerra, "Il principio del 'ne bis in idem' nella giurisprudenza della Corte EDU", in Diritto e pratica tributaria, fasc. 2/2, p. 337.

⁹⁴ Nell'ordinamento nazionale, quindi, tale principio opererebbe soltanto con riferimento alle persone fisiche - le quali accentrano su di sé, la responsabilità tributaria amministrativa e penale - ma non nell'ambito di società ed enti con responsabilità giuridica, laddove tali responsabilità invece non collimano.

3. la duplicazione dei procedimenti, nel momento in cui, per uno di essi, vi sia una definitiva conclusione: e ciò, a prescindere che quest'ultima arrivi grazie ad una pronuncia di assoluzione o di condanna.

L'aspetto preponderante tra i "criteri Engel" è quello relativo alla effettiva portata della misura sanzionatoria: la Corte EDU, infatti, tende a riconoscere la natura 'penale' della sanzione amministrativa nell'eventualità in cui – sebbene non particolarmente onerosa – presenti in concreto finalità preventive e repressive, non risultando quindi un semplice strumento di ristoro nei confronti dell'interesse erariale.

In tal senso – nella vicenda "Nykanen c. Finlandia" del 2014 – la CEDU ha qualificato come "penale" la tenue sanzione amministrativa irrogata al contribuente, pari addirittura a soli 1.700 euro (circa il 13% della maggiore imposta accertata).⁹⁵

Apprendo una parentesi sul sistema sanzionatorio interno, la mente va alle sanzioni amministrative previste, ad esempio, dall'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 che risultano pari al 30% dell'imposta non versata e che oscillano tra il 100 ed il 200% in caso di crediti inesistenti indebitamente compensati: in questi casi, sarebbe davvero difficile non riconoscere natura afflittiva alle misure citate, considerato che l'aspetto fiscale viene già ampiamente soddisfatto mediante il recupero dell'imposta ed il versamento dei relativi interessi.⁹⁶

Anche il secondo criterio – legato all'*idem factum* – risulta particolarmente interessante: a partire dalla pronuncia della Corte EDU sul caso 'Zolotoukhine c. Russia' del 2009, quest'ultimo viene inteso come identità materiale e naturalistica del fatto.⁹⁷

Si tratta dunque di un approccio assai diverso da quello seguito dalla giurisprudenza nazionale in merito all'applicazione del principio di specialità, il quale risulta tradizionalmente ancorato al confronto tra fattispecie astratte.⁹⁸

⁹⁵ Per un valido commento, si veda: A. Poddighe. "Il divieto di 'bis in idem' tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: il caso 'Nykanen v. Finland' e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno", in Rivista di diritto tributario, 2014, 7-8/4, pp. 104-126.

⁹⁶ Al riguardo, occorre considerare che la stessa struttura del sistema sanzionatorio amministrativo tributario – così come delineato dai decreti legislativi 471 e 472 del 1997 – ricalcano in buona parte l'impostazione propria della parte generale del diritto penale: si veda sull'argomento M. Dova, "Ne bis in idem e reati tributari, a che punto siamo?", in Diritto penale contemporaneo, I, 2016.

⁹⁷ Per un ulteriore approfondimento, si rinvia a P. Costanzo, "Le principe 'non bis in idem': concurrence ou complémentarité entre la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de Justice de l'Union Européenne?", in Consulta online, 2015, 2, pp. 14. Disponibile a: <http://www.giurcost.org/studi/costanzo20.pdf>

⁹⁸ Si veda, tra le ultime, la sentenza della Cassazione penale n. 20887/2015 che ha ribadito esservi un concorso effettivo e non apparente di norme nei rapporti tra l'illecito amministrativo del ritardato e omesso versamento (di cui all'art. 13, d.lgs. 471/1997) e il reato di omesso versamento di ritenute certificate: con riguardo al caso di specie, la Suprema Corte ha chiaramente affermato che tra i due tipi di illecito sussiste non un rapporto di specialità, bensì di progressione illecita. Come ottimamente spiegato da F. Gallo – "Il 'ne bis in idem' in campo tributario: un esempio per riflettere sul 'ruolo' delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie", in Rassegna tributaria, 2017, fasc. 4 – "Per la Suprema Corte, le fattispecie penali costituiscono, in particolare, violazioni più gravi di quella amministrativa e aggiungono ad essa elementi essenziali come la soglia di punibilità e il più lungo termine di consumazione. Non si è in presenza, in altri termini, di uno 'stesso fatto', come inteso dai richiamati criteri ENGEL, ma di fatti diversi in relazione ai quali va applicata cumulativamente sia la sanzione penale che quella amministrativa. Così decidendo, è evidente che per la Corte Suprema, al fine di stabilire la nozione di *idem factum*, occorre procedere ad un raffronto solo in astratto tra fattispecie, raffronto che, sempre per la Corte, porta ad escludere l'applicazione del principio di specialità e, quindi, il contrasto del cumulo sanzionatorio con il principio del *ne bis in idem*".

Infine, relativamente al terzo criterio – collegato alla duplicazione dei procedimenti – requisito sostanziale risulta essere la presenza di un provvedimento non più suscettibile di impugnazione: tale situazione impedisce non solo l'irrogazione di una seconda sanzione "penale" in ordine ad una medesima condotta, ma anche la semplice apertura o prosecuzione di un ulteriore procedimento.

In altre parole, il divieto di *bis in idem* andrebbe a garantire il diritto a non essere perseguiti una seconda volta per lo stesso fatto, a partire dal momento in cui il primo procedimento si è concluso in modo definitivo (eventualmente anche in senso favorevole al contribuente).⁹⁹

Riguardo all'ultimo punto, occorre osservare come alcune recenti pronunce della CEDU – tra cui proprio la già citata "Nykanen c. Finlandia" del 2014 – hanno ammesso la possibilità di procedimenti paralleli, come tali sufficientemente connessi in termini di tempo e sostanza (*sufficiently close connection, in substance and in time*).¹⁰⁰

La *ratio* ispiratrice di questo indirizzo è diretta a garantire la facoltà dell'ordinamento interno di articolare la risposta sanzionatoria attraverso una pluralità di misure – eventualmente irrogate da differenti autorità – che andrebbero comunque considerate nell'alveo di un'unica risposta, senza rappresentare così una vera e propria duplicazione di sanzioni e procedimenti.

In particolare, nel caso Nykanen¹⁰¹, la CEDU rilevava la violazione del principio del *ne bis in idem*, non avendo riscontrato alcuna sostanziale connessione tra procedimenti: in particolare, si osservava come la sanzione penale e quella amministrativa venissero irrogate da autorità distinte senza che si potesse rinvenire alcuna forma di coordinamento, tanto che ciascun giudicante valutava la responsabilità del contribuente in maniera del tutto autonoma.

Nel richiamare proprio il parametro della "*sufficiently close connection, in substance and in time*", la Corte EDU giunge ad una soluzione opposta nella vicenda "A. e B. c. Norvegia" del 15 novembre 2016.¹⁰²

I signori A. e B. venivano coinvolti, nel corso del 2007, in una indagine penale per frode fiscale, avendo omesso di dichiarare alcune plusvalenze derivanti da complesse operazioni finanziarie effettuate all'estero.

Le risultanze probatorie emerse in tale sede (tra cui alcune dichiarazioni confessionarie rese dagli indagati) portavano inizialmente all'accertamento delle maggiori imposte e alla conseguente applicazione di una sanzione pecuniaria pari al 30%: i contribuenti

⁹⁹ Sul tema F. Pepe "Sistema sanzionatorio tributario e *ne bis in idem* CEDU: la dimensione antropologica di un (irriducibile) conflitto?", in Rivista di diritto tributario, 2015, I, p. 491.

¹⁰⁰ In argomento, F. Amatucci. "Doppio binario e 'connessione sufficiente' tra procedimento tributario e penale", in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2017, 2, pp. 271-284.

¹⁰¹ Ed analogamente nel successivo 'Luky Dev' in materia di 'doppio binario' tributario svedese, con nota di D'Angelo Giangiacomo, "Ne bis in idem e sanzioni tributarie: precisazioni dalla Corte EDU", in Rassegna tributaria, 2015, fasc. 1, p. 270.

¹⁰² Per alcuni commenti si veda P. De Franceschi. "Il '*ne bis in idem*' nei reati tributari. Procedure parallele: una coesistenza difficile ma possibile", in Il Diritto comunitario e degli scambi internazionali, 2017, 3, pp. 373-407; M. Bontempelli. "Verso un adattamento della disciplina italiana delle sanzioni tributarie al diritto europeo?", in Rassegna tributaria, 2017, 2, pp. 562-577; G. De Marzo. "In tema di '*ne bis in idem*'", in Il Foro italiano, 2017, 2/4, pp. 53-54

provvedevano a pagare le sanzioni dovute, cosicché i relativi provvedimenti di irrogazione divenivano definitivi.

Le medesime prove portavano poi alla successiva condanna in sede penale, ove veniva comunque tenuta in considerazione la severità della sanzione già inflitta dall'autorità amministrativa.

La Corte EDU, investita della questione, premetteva che gli Stati Contraenti possono indiscutibilmente organizzare il proprio ordinamento come meglio credono, potendo predisporre sistemi 'complementari' di reazione alle condotte socialmente offensive.

Emerge così la legittimità di un approccio integrato delle diverse misure sanzionatorie prevista dall'ordinamento in risposta ad un'unica condotta criminosa, purché le stesse concorrano a formare un complesso unitario (*coherent whole*) in cui ciascuna penalità risulti finalizzata a contrastare un particolare aspetto del comportamento del contribuente: l'infedeltà dichiarativa in sede amministrativa, l'artificio fraudolento in quella penale.

In altre parole, viene statuita la validità di un sistema che garantisca l'omogeneità della reazione sanzionatoria considerata nel complesso, assicurando un equo temperamento tra l'esigenza di salvaguardare il diritto di ciascuno al *ne bis in idem* con gli interessi superindividuali di protezione della società.

Nella pronuncia "A. e B. c. Norvegia", viene in risalto l'indicatore relativo alla circostanza che i procedimenti debbano essere eseguiti in modo tale da evitare "*as far as possible*" duplicazioni nella raccolta e nella valutazione delle prove, in particolare attraverso un adeguato interscambio tra le autorità procedenti, cosicché l'accertamento dei fatti compiuto in una sede possa essere utilizzato anche nell'altra (*the establishment of facts made in one set was used in the other set*).

Tale ultimo aspetto sembra celare un *revirement* da parte della CEDU, intrinseco nel fatto che la Corte abbia reputato sufficiente che le risultanze dell'attività istruttoria penale – ivi incluse le dichiarazioni degli indagati – venissero di fatto utilizzate anche nel procedimento amministrativo.¹⁰³

Tuttavia occorre considerare che – non risultando dalle argomentazioni espresse 'in diritto' dalla Corte, una effettiva volontà di riformare il suo consolidato indirizzo sull'argomento – non appare ragionevole attribuire a questo indicatore una interpretazione così ampia da ribaltare la posizione assunta nelle precedenti pronunce: emerge, quindi, una ipotesi di *bis in idem* ogniqualvolta le sanzioni amministrative siano state comminate in base ad un esame della condotta (fondato sulla legislazione tributaria) che risulti indipendente dall'accertamento dei fatti compiuto nel corso del procedimento penale.¹⁰⁴

¹⁰³ Sul punto, si segna l'interessante spunto proposto dal giudice Pinto de Albuquerque nella sua *dissenting opinion*, evidenziando come la Corte non aveva tenuto presente la circostanza che nei due distinti procedimenti venissero previsti differenti 'standard di valutazione' della prova: il criterio del *più probabile che non*, nell'alveo del procedimento amministrativo e quello dell'*al di là di ogni ragionevole dubbio*, in ambito penale.

¹⁰⁴ In tal senso, F. Colaïanni e M. Monza, "Il problema del conflitto tra '*ne bis in idem* internazionale e doppio binario tributario. La parabola del principio verso l'eclisse?', in *Rivista di diritto tributario*, 2017, 2/3, p. 23. Gli autori ritengono che non si tratti di un vero e proprio *revirement* sui principi, quanto piuttosto di una forzatura nell'applicazione

Passando ad un esame della disciplina nazionale rispetto all'orientamento espresso dalla CEDU in materia, si vuole partire "dando per scontato" che le sanzioni amministrative conseguenti a violazioni in ambito tributario, rivestano quel carattere "penale" nel senso definito alla luce dei richiamati 'criteri Engel'.¹⁰⁵

Per quanto riguarda più strettamente il sistema penal-tributario, si ricorda come l'articolo 19 del decreto legislativo n. 74/2000 prevede l'adozione del 'principio di specialità' in ordine al concorso di sanzioni di tipo diverso: nello specifico viene sancito come - quando uno stesso fatto è punito contestualmente da una disposizione penale e da una che statuisce una misura amministrativa – dev'essere applicata la norma speciale.

Al citato articolo 19 fanno seguito gli articoli 20 e 21, i quali concorrono assieme al primo, a delineare le concrete modalità operative del criterio di specialità.¹⁰⁶

In particolare, l'articolo 20 stabilisce che il procedimento amministrativo di accertamento, nonché il processo tributario, non possono essere sospesi a fronte della pendenza di un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti; allo stesso modo (ed ai sensi degli articoli 3 e 479 c.p.p.) non può sospendersi il processo penale in attesa della definizione di quello tributario, considerati i limiti probatori che caratterizzano quest'ultimo.

Quello poc'anzi descritto è il sistema del cd. 'doppio binario', il quale prevede dunque che il giudicato tributario non possa avere alcuna efficacia all'interno del contenzioso penale¹⁰⁷ e viceversa.

Quanto all'articolo 21 (rubricato 'sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti') – dopo aver stabilito al primo comma che l'ufficio competente procede comunque ad irrogare le sanzioni amministrative collegate alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato – precisa al secondo comma che tali misure non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati all'articolo 19, comma 2¹⁰⁸ salvo che il procedimento non venga definito con una pronuncia di archiviazione ovvero mediante una sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che escluda la rilevanza penale del fatto.

Attraverso quest'ultima norma, il legislatore del 2000 ha voluto effettuare un contemperamento tra l'applicazione dei criteri di specialità e del doppio binario, rispetto all'esigenza di non determinare un'eccessiva dilatazione dei tempi di svolgimento delle attività amministrative di accertamento del tributo e di irrogazione delle sanzioni connesse:

degli stessi, che potrebbe essere dovuta alle peculiarità del caso concreto ovvero ad eventuali pressioni esercitate da alcuni Stati contraenti.

¹⁰⁵ Si veda tra i tanti, A. Giovannini - L.P. Murciano, *"Il principio del ne bis in idem sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta"*, in *Corriere tributario*, 2014, fasc. 20, p. 1548.

¹⁰⁶ Per un esauriente approfondimento della problematica dei rapporti fra l'art. 19 e gli artt. 20 e 21, si rinvia a A. D'Avirro, M. D'Avirro, M. Giglioli, *"Reati tributari e sistema normativo europeo"*, Milano, 2017, pp. 645-686

¹⁰⁷ E ciò, a differenza di quanto avveniva prima del DL 429/1982, quando vigeva la regola della pregiudiziale tributaria.

¹⁰⁸ Che richiama, a sua volta, l'articolo 11, comma 1, d.lgs. 472/1997, il quale si riferisce al dipendente o al rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero al dipendente o al rappresentante o all'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze.

ed un tanto, anche in considerazione dei ristretti termini di decadenza ai quali vengono sottoposte.¹⁰⁹

Or dunque, viene fatto notare¹¹⁰ come la disciplina interna – nel prevedere un concorso apparente di norme che va risolto in base al principio di specialità – si mostra dal punto di vista sostanziale più favorevole ai trasgressori rispetto al sistema attualmente improntato dalla Corte EDU, avendo quest'ultima ammesso di recente la possibilità di cumulare sanzioni amministrative e penali, purché le stesse siano coordinate in modo tale da comportare un peso non eccessivamente gravoso.

Tuttavia, il nostro ordinamento sembra non garantire il rispetto del '*ne bis in idem*' in ordine alle procedure, dal momento che, in relazione alla medesima fattispecie, non obbliga a chiudere un processo - mettiamo il caso, tributario - in seguito al formarsi di una decisione definitiva sulla rispettiva vertenza penale (questo perché, le valutazioni dei giudici tributari non sono vincolate agli accertamenti fattuali contenuti nel giudicato penale, a differenza di quanto invece prevedeva l'abrogato art. 12, DL 429/1982).

Occorre però una precisazione: i giudizi delle commissioni tributarie non riguardano necessariamente i comportamenti illeciti in sé considerati (cioè quelle condotte che hanno portato contestualmente alla presentazione di una denuncia penale).

Difatti, il giudice tributario si pronuncia sui motivi di merito esposti dal contribuente con ricorso introduttivo, i quali concernono generalmente l'*an* e il *quantum* dell'imposta dovuta: ne deriva che la determinazione della sanzione amministrativa è meramente consequenziale all'accertamento dell'imposta, senza una effettiva valutazione della condotta posta in essere dal soggetto (e ciò, diversamente da quanto avviene in sede penale).

Pertanto, se alcune ipotesi di 'doppia procedura' non comportano necessariamente una duplice valutazione sul comportamento tenuto dal contribuente, il sistema dei rapporti tra procedimenti non dovrebbe condurre ad una automatica violazione dell'articolo 4 del Protocollo n. 7.

Ne discende, quindi, che il mancato rispetto del '*ne bis in idem*' debba essere dimostrato in concreto, caso per caso.

¹⁰⁹ Sul punto, P. Russo – “*Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*” in Rivista di diritto tributario, 2016, 1/1, p. 26 – commenta così: “*l'alternativa cui ci si trova di fronte può riassumersi, per il momento e grosso modo, nei seguenti termini: se il giudice penale condanna l'imputato, allora le sanzioni amministrative diventano ineseguibili; mentre si verifica il contrario se l'imputato viene assolto. Così stando le cose, appare allora innegabile che il giudicato formatosi nella sede penale finisce per rivestire efficacia vincolante rispetto al procedimento e/o al processo tributario che ne sia conseguito in ordine alla concreta applicazione delle sanzioni amministrative, in barba all'autonomia dei rispettivi procedimenti e processi disposta dall'art. 20*”.

¹¹⁰ Così R. Schiavolin, “*Alcune considerazioni sul contrasto tra CEDU e disciplina italiana dei rapporti tra procedure sanzionatorie amministrative e penali*”, in Rivista di diritto tributario, 2017, fasc. 3/1, p. 385.

Sul punto, non è passato inosservato il fatto che – in sede di relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo n. 158/2015 – non si ritrovi alcun accenno alla questione del ‘*ne bis in idem*’, nonostante abbia richiamato l’interesse di numerosi commentatori in dottrina.¹¹¹

Ed in particolare – seppur vero che all’epoca nessuna sentenza della CEDU si era ancora pronunciata nei confronti di una disposizione tributaria interna¹¹² – visti i precedenti in argomento, risulta quantomeno singolare che all’interno dell’allegata analisi tecnico-normativa (e nello specifico al punto 14, intitolato ‘indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell’uomo sul medesimo o analogo oggetto’) si sia laconicamente affermato che “*non risulta che vi siano pendenti dinanzi alla Corte Europea dei Diritti dell’Uomo giudizi nelle medesime o analoghe materie*”.

Sul piano interno, il problema della compatibilità del “doppio binario” sanzionatorio tributario con le norme di cui all’art. 4, prot. 7, CEDU e all’art. 50 CDFUE, riguarda tutti i reati tributari aventi ad oggetto condotte sostanzialmente sovrapponibili a quelle sanzionate anche sul piano amministrativo: il riferimento non è solo alle condotte di omesso versamento (sanzionate penalmente dagli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. n. 74/2000 ed in via amministrativa dall’art. 13, d.lgs. 471/1997) ma anche alle condotte di indebita compensazione (che costituiscono illecito penale ex art. 10-quater, d.lgs. n. 74/2000 e illecito amministrativo ex art. 13, d.lgs. n. 471/1997) nonché di omessa, infedele o fraudolenta dichiarazione (che costituiscono illeciti penali di cui rispettivamente agli articoli 5, 4, 2 e 3 del decreto n. 74/2000 e violazioni amministrative di cui agli artt. 1, 2 e 5 del decreto n. 471/1997).

Queste possibilità di cumulo non sono venute meno con l’entrata in vigore del nuovo sistema punitivo tributario del d.lgs. n. 158 del 2015, in quanto il legislatore ha scelto soltanto di restringere l’area di rilevanza penale di tali fattispecie mediante l’innalzamento delle soglie di punibilità, evitando però di affrontare la questione di fondo se sia legittimo punire il medesimo fatto due volte in capo allo stesso soggetto.

L’unico aspetto della riforma che ha in qualche modo attenuato le conseguenze del “doppio binario” è stata l’introduzione – a mezzo del nuovo art. 13 del d.lgs. n. 74/2000 – della ‘causa di non punibilità’ costituita dal previo pagamento delle sanzioni amministrative riguardo ai reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater comma 1.¹¹³

Anche tale previsione, però, non è immune da perplessità.

¹¹¹ Si veda ancora S. Dorigo, “*Il rapporto tra sanzione tributaria e sanzione penale secondo la Corte di Giustizia e i possibili effetti sull’ordinamento italiano*”, in Riv. Dir. Trib., 2013, fasc. 7-8, pt.; P. Corso, “*Limiti ed opportunità del “divieto di un secondo giudizio” in materia penale-tributaria*”, in Corr. Trib., 2013, fasc. 9.

¹¹² Come vedremo poi al paragrafo 4 del terzo capitolo (pag. 140), la Corte di Giustizia Europea la Corte di Giustizia Europea (nelle cause riunite C-217/15 e C-350/15, Orsi/Baldetti) si è comunque successivamente pronunciata sulla disciplina italiana, ritenendola non contraria all’art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione (in tema di “*ne bis in idem*”) in relazione al profilo che riserva la sanzione amministrativa alla persona giuridica e quella penale (laddove l’evasione dovesse superare le soglie normativamente previste) all’amministratore/persona fisica che ha sottoscritto la dichiarazione infedele.

¹¹³ Come rilevato da F. Gallo – “*il ne bis in idem ...*” cit. – che precisa: “*Ciò, però, è avvenuto non per adeguarsi al principio del ne bis in idem, ma per prevedere una riduzione dell’area del penalmente rilevante*”.

Come detto, il comma 1 del citato articolo 13, D.Lgs. 74/2000 prevede una espressa ‘causa di non punibilità’ per i reati di cui agli articoli 10-bis (omesso versamento di ritenute certificate), 10-ter (omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto) e 10-quater (indebita compensazione di crediti non spettanti): tale situazione si concretizza allorquando il contribuente - prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado - provveda ad estinguere integralmente i debiti tributari (comprensivi di sanzioni amministrative e interessi), anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento così come fissate dalle rispettive discipline fiscali.¹¹⁴

Al riguardo, viene fatto correttamente notare come un’eventuale definizione dell’esposizione tributaria oltre il termine fissato – ad esempio, in ipotesi di rateazione¹¹⁵ – includendo il pagamento delle sanzioni amministrative ma non consentendo al contempo il verificarsi della causa di non punibilità in sede penale, determinerebbe un caso di ‘bis in idem’ in relazione alle tre fattispecie richiamate dalla norma.¹¹⁶

In questo, anche la dimensione processuale del principio spinge ad alcune considerazioni critiche, tenuto conto che la causa di non punibilità “penale” interviene a seguito della eventuale definizione della pendenza tributaria prima dell’inizio del dibattimento di primo grado.

In termini di “bis in idem” occorre quindi fare chiarezza circa la dimensione che si vuole dare alla nozione di procedimento penale e se a tal fine, debba computarsi anche la fase delle indagini preliminari o meno.

In particolare, ci si chiede se bisogna tenere in considerazione anche il periodo a far tempo dal quale la parte abbia assunto la posizione di imputato (cioè da quando sia stata formulata nei suoi confronti l’accusa di aver commesso un reato) ovvero la fase a partire dalla quale l’indagato abbia avuto legale conoscenza della chiusura delle indagini preliminari, o ancora, dal momento in cui un soggetto abbia avuto comunque conoscenza del procedimento penale a suo carico.

Anche a voler prescindere dall’esatta individuazione del *dies a quo*, l’inizio del processo penale non può esser fatto coincidere con la data di apertura del dibattimento, dovendo piuttosto retroagire alla fase dell’avvio delle indagini preliminari o quanto meno al momento dell’avvenuta conoscenza del procedimento da parte dell’autore della condotta.¹¹⁷

¹¹⁴ Il testo ante-riforma prevedeva che le sanzioni penali venissero diminuite fino ad un terzo e le pene accessorie non applicate: per un maggiore approfondimento si rinvia a V. Ficari - G. Scanu, “Soglie di punibilità, accordi deflativi e transazione fiscale”, in Rivista di diritto tributario, 2014, I, p. 937.

¹¹⁵ Ipotesi che lascia emergere, inoltre, alcuni dubbi di compatibilità costituzionale della scelta legislativa, dal momento che pone in una situazione di svantaggio il contribuente che sia costretto a ricorrere alla rateazione, non avendo i mezzi necessari per definire nell’immediato la propria esposizione debitoria, derivandone così una chiara disparità di trattamento rispetto ai soggetti che posseggono le disponibilità finanziarie per usufruire della causa di non punibilità.

¹¹⁶ Così S.F. Cociani, “Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria”, in Rivista di diritto tributario, 2015, fasc. 5/1, p. 405.

¹¹⁷ Ancora S.F. Cociani, “Sul divieto di cumulo ...”, cit.

Se dovesse essere accolta una tale lettura - tenuti presenti i criteri interpretativi utilizzati dalla Corte EDU come sopra rappresentati - potrebbe profilarsi una violazione del divieto di *bis in idem* anche dal punto di vista processuale.¹¹⁸

Questo perché, al procedimento amministrativo tributario (che potrebbe concludersi a seguito del pagamento del dovuto, sanzioni comprese, in via rateale) andrebbe ad aggiungersi – in ordine alla medesima condotta – l’ulteriore processo penale che potrebbe proseguire oltre la fase di apertura del dibattimento, in ragione della mancata applicazione della causa di non punibilità (a fronte del pagamento avvenuto oltre il termine stabilito).

Ne discende che, al fine di non incorrere in alcuna lesione del principio contenuto all’articolo 4 del Protocollo 7, il procedimento penale – inteso quindi non solo come processo in senso stretto, ma ricomprendendo anche la fase dibattimentale – dovrebbe immediatamente arrestarsi.¹¹⁹ (emergendo così la possibilità di ricucire la disparità di trattamento venutasi a creare rispetto ai soggetti che intendono chiudere la fase amministrativa con il versamento del dovuto mediante pagamento rateale, pertanto dopo il termine individuato dall’art. 13).

Infatti, il principio convenzionale non si riferisce soltanto allo stadio che la normativa nazionale qualifica come “processo”, avendo piuttosto ad oggetto tutte le attività procedimentali che lo precedono, specie se accompagnato dal compimento di atti invasivi della sfera di libertà dell’individuo.¹²⁰

Vero è che – nella generalità dei casi – tenuto conto della maggiore celerità del processo tributario rispetto a quello penale, di solito il primo è destinato a concludersi in via antecedente al secondo: conseguentemente – nell’ottica del principio del *ne bis in idem* – è la sanzione amministrativa a prevalere il più delle volte sulla misura penale, così da impedirne eventualmente l’irrogazione.

Non vi è dubbio allora che, in tal senso, il criterio in questione porti a depotenziare l’efficacia repressiva della sanzione penale, come tale prevista per gli illeciti rispetto ai quali

¹¹⁸ Riprendendo quanto già riportato alla nota 54, si ricorda come – secondo la giurisprudenza di legittimità – laddove concorrano le violazioni di omesso o insufficiente versamento ex art. 13, D.Lgs. 471/1997 ed i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, tra le rispettive previsioni non si profilerebbe un rapporto di specialità ma di “progressione” e quindi sarebbero applicabili entrambi i tipi di sanzioni. Si vedano in particolare le sentenze Cass. pen. 37424 e 37425 del 2013, le quali hanno superato il precedente indirizzo che affermava “la sostanziale identità” delle condotte punite come violazioni amministrative e come reato. Le Sezioni Penali ritenevano questo risultato interpretativo compatibile con l’articolo 4 del Prot. 7 CEDU, ritenendo riferibile il principio del ‘*ne bis in idem*’ soltanto ai procedimenti penali. Occorre però segnalare come di recente, la stessa Cassazione penale (nello specifico con la sentenza 19334/2015) pur confermando tale indirizzo, ha ammesso che vi siano “*non irrilevanti dubbi di compatibilità con la normativa eurolunitaria*”, considerando come “*l’illecito amministrativo di cui al citato art. 13 e quello penale possano avere ad oggetto sostanzialmente il medesimo fatto*”.

¹¹⁹ Una tale ricostruzione si pone a tutela del soggetto anche in termini di “ragionevole durata del processo” in quanto diretta a contenere il patimento cagionato dalla ulteriore pendenza di una accusa che – essendo espressa a mezzo di un atto dell’autorità giudiziaria – acquista una valenza tale da ripercuotersi significativamente sulla vita del soggetto.

¹²⁰ La stessa Corte Costituzionale, nella sentenza 184/2015 afferma che: se si individua nel Trattato EDU il parametro interposto con cui confrontare la compatibilità delle scelte legislative in materia, la nozione di processo si rende autonoma dalla ripartizione per fasi dell’attività giudiziaria diretta all’accertamento dei reati, così come delineata dallo stesso Legislatore nazionale: si deve quindi superare l’inquadramento formale di una fattispecie al fine di valorizzare, piuttosto, la sostanza dei diritti umani che vi sono coinvolti, così da salvaguardarne l’effettività.

è maggiore il giudizio di disvalore sociale (potendo comportare quest'ultima la privazione della libertà personale).¹²¹

Tirando le fila del discorso, la scelta più idonea a superare le problematiche emergenti dall'operatività del principio del *ne bis in idem* all'interno del sistema tributario, sembra potersi ritrovare sul piano sostanziale, mediante il ritorno ad una rigida alternatività dei due tipi di sanzioni, così come indicata dalla legge n. 4 del 1929.¹²²

Si arriverebbe così ad evitare il concorso delle stesse, prevedendo l'irrogazione di quelle amministrative per le violazioni ritenute più lievi e riservando la comminatoria delle misure penali per gli illeciti che presentano una maggiore gravità.

Tale soluzione comporterebbe la necessità di una sorta di "progressività" delle sanzioni amministrative e penali, eventualmente adottando per alcune tipologie di violazioni lo specifico innalzamento delle soglie di punibilità: tra l'altro, proprio la strada imboccata (seppur timidamente, come abbiamo visto nello scorso paragrafo) dal d.lgs. 158/2015.¹²³

Considerate le difficoltà relative all'adozione di una scelta compatibile con il *ne bis in idem*, l'opzione "minimalista" esercitata nel d.lgs. 158/2015 può forse avere una giustificazione tattica, magari nell'attesa di un esame delle soluzioni adottate da altri Stati europei che hanno modificato la propria disciplina a seguito di una sentenza CEDU sull'argomento.¹²⁴

Al tempo stesso, andrebbe ovviamente rivista la regolamentazione dei rapporti tra procedura tributaria e quella penale, con la previsione di specifici obblighi informativi in capo all'Amministrazione finanziaria (e "di ritorno" al Pubblico Ministero) e della possibilità di

¹²¹ Ancora P. Russo - "Il principio di specialità ..." cit. - che precisa: "insomma, siamo di fronte a processi non comparabili tra di loro, sicché non può non apparire irragionevole e fuorviante che la definizione dell'uno precluda l'inizio o la prosecuzione dell'altro, affidandosi la prevalenza di uno dei due al solo elemento temporale".

¹²² Tale soluzione trova autorevoli sostenitori: oltre P. Russo, "Il principio di specialità ..." cit., anche F. Gallo - "Il 'ne bis in idem' in campo tributario..." cit. - ritiene possibile superare l'attuale stato di impasse, tornando sul piano legislativo alla regola dell'alternatività dei due tipi di sanzione accolta a suo tempo dalla L. n. 4 del 1929. Si tratterebbe di prevedere l'irrogazione delle sole sanzioni amministrative per gli illeciti meno gravi, riservando la comminatoria delle sanzioni penali per quelli più gravi. Un'ulteriore conferma la si rinviene poi sul piano giurisprudenziale. Infatti, con ordinanza n. 1782/2015, la Cassazione (penale) ha rimesso al vaglio della Corte Costituzionale la questione di legittimità dell'art. 187-bis, comma 1, T.U.F. nella parte in cui reca l'inciso: "salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato", anziché "salvo che il fatto costituisca reato": ed un tanto, proprio sul presupposto che l'alternatività tra sanzioni penali e quelle amministrative sia il regime più idoneo ad assicurare il rispetto del principio del *ne bis in idem*.

¹²³ R. Schiavolin - "Alcune considerazioni ..." cit. p. 426 - nel salutare favorevolmente un eventuale ritorno alla regola dell'alternatività, nel senso prospettato da Russo e Gallo, aggiunge a margine: "d'altro canto, per il legislatore non è facile realizzare questo obiettivo, come dimostra la scelta compiuta con il d.lgs. 158/2015, quando ormai il problema della compatibilità con l'art. 4 del prot. N. 7 era già sorto, di conservare tra i delitti la dichiarazione infedele, limitandosi a ridurre la sfera di applicazione. D'altronde, anche se si fosse scelto di circoscrivere la repressione penale ai comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, nei singoli casi concreti si sarebbero dovuti attendere gli esiti del processo penale per sapere se le accuse fossero fondate, o la condotta fosse suscettibile solo nella fattispecie di una violazione amministrativa: dunque non si potrebbe trascurare una disciplina dei rapporti tra procedimenti".

¹²⁴ Come riportato da D. Chindemi - "Inaugurazione dell'anno giudiziario tributario 2016" in Diritto e pratica tributaria, n. 3 del 2016, p. 1155 - "La Finlandia, dopo qualche mese dalla sentenza CEDU Niskanen c. Finlandia, ha adottato una legge in base alla quale le autorità amministrative possono decidere scegliendo, però, un'unica strada, se applicare una sovrattassa o rimettere gli atti alla polizia".

sospendere il procedimento amministrativo, al fine di attuare un efficace raccordo tra i due rami dell'ordinamento.¹²⁵

¹²⁵ Riguardo alla soluzione dell'alternatività, F. Colaianni - M. Monza, *"Il problema del conflitto ..."* "cit., precisano: *"non mancherebbero tuttavia, anche in questo caso, gravi criticità potendosi porsi gravi problemi di coordinamento tra i procedimenti. L'autorità amministrativa, esorbitando dai propri poteri e competenze, dovrebbe in pratica incaricarsi di valutare se il fatto costituisca o meno reato, limitandosi nel primo caso ad accertare la maggiore imposta dovuta senza applicare la corrispondente sanzione. Nessuna garanzia vi sarebbe che la stessa valutazione venga poi condivisa dal Pubblico Ministero e dal giudice penale, con l'inevitabile rischio che vengano applicate entrambe le sanzioni o, viceversa, nessuna delle due. L'introduzione di un rapporto di sussidiarietà delle norme sanzionatorie amministrative rispetto a quelle penali richiederebbe pertanto un intervento legislativo ben studiato e coordinato"*.

4. La potenziale estensione alle “sanzioni improprie” delle garanzie previste dalla Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo.

Da quanto rappresentato nel corso dei primi paragrafi, è possibile cogliere come la tipizzazione delle sanzioni amministrative sia un tratto caratterizzante dell’ordinamento italiano: un elemento che si desume distintamente dalle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 472/1997.

Tuttavia, all’interno del nostro sistema tributario (ed anche, come vedremo, di quelli europei) si rinvencono diversi casi in cui il contribuente che viola determinati obblighi, va incontro all’applicazione di ulteriori conseguenze sfavorevoli, in aggiunta alle vere e proprie sanzioni amministrative.

Si tratta di meccanismi che possono operare tanto sul piano procedimentale (in ipotesi di un inasprimento degli ordinari poteri di controllo degli uffici tributari) quanto sull’aspetto sostanziale (ad esempio, nel momento in cui venga negato il riconoscimento di deduzioni, oppure vi sia un incremento dell’imponibile a seguito della sottoposizione a tassazione di fatti che altrimenti sarebbero risultati fiscalmente irrilevanti).¹²⁶

Ne deriva quindi che tali metodi rivestono un’efficacia punitiva sostanzialmente analoga (se non superiore) a quella delle sanzioni tipiche, mirando a raggiungerne i medesimi risultati in termini di deterrenza (dovuti al timore di un eventuale applicazione in conseguenza dell’omesso od incompleto adempimento di un obbligo previsto dal precetto normativo).

Misure che vengono definite da parte della dottrina come sanzioni “atipiche” (o improprie, secondo un’accezione negativa) intendendo per tali quel “*coacervo di strumenti di reazione alla violazione del precetto*”¹²⁷ che sebbene non qualificati né disciplinati dal Legislatore come misure sanzionatorie (non rivestendo tra l’altro carattere pecuniario), presentano comunque una funzione afflittiva che va a concorrere con altre finalità in termini di prevenzione.

Tale concetto non è stato però condiviso da alcuni autori che ne hanno affermato l’inidoneità a fini sistematici: in particolare, è stato evidenziato che – in quanto numerose – sarebbero difficilmente riconducibili ad una realtà omogenea, mancando loro una specifica disciplina desumibile dal dettato normativo.¹²⁸

In altre parole – osservato che la distinzione tra sanzioni proprie e quelle improprie non trova alcun riscontro normativo – non è mancato chi¹²⁹ ha sostenuto come tali aggravii, dal punto di vista procedurale, identificano in realtà “*metodi semplificati e più rozzi di*

¹²⁶ Per un approfondimento, F. Fichera – “Le penalizzazioni fiscali”, in *Rassegna tributaria* n. 3/2017 – che fa rientrare nell’ambito delle “sanzioni improprie”: l’ineducibilità dal reddito d’impresa di determinate spese non risultanti da apposita registrazione cronologica; l’inammissibilità delle deduzioni o delle detrazioni in caso di inottemperanza dall’onere di produrre la relativa documentazione in allegato alla dichiarazione, l’ineducibilità delle spese non registrate nelle scritture contabili e non imputate nel conto profitti e perdite.

¹²⁷ In argomento, si rinvia all’esaustivo contributo di L. del Federico, “*Le sanzioni atipiche: esperienza Italiana e quadro Europeo*”, in *Rivista di diritto tributario internazionale* n. 2/2014, pag. 57-76 e più di recente, ID, “*Profili sistematici ed applicativi in tema di sanzioni improprie*”, *Rivista della Guardia di Finanza* n. 1/2016

¹²⁸ D. Coppa - S. Sammartino, voce ‘Sanzioni tributarie’, in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989, pag. 425, che evidenziano come “*per talune di esse si assisterebbe allo strano fenomeno della sanzione sulla sanzione*”.

¹²⁹ Così A. Fantozzi, *‘Il diritto tributario’*, 3° ed., Torino, 2003, pag. 629.

accertamento giustificati dalla mancata messa a disposizione da parte del contribuente di elementi (richiesti dalla legge) che consentano strumenti più raffinati: non si tratta dunque di sanzioni”.

Altri commentatori ¹³⁰, invece – pur ammettendo la configurabilità delle sanzioni improprie e la possibilità di prevedere un gravame procedurale per talune ipotesi – hanno sollevato dubbi di legittimità costituzionale in merito alle stesse, in quanto comportano una artificiosa dilatazione della base imponibile anche in assenza di un presupposto economico colpito dal tributo, così da generare una indebita commistione tra il profilo impositivo e quello punitivo. ¹³¹

Diversamente, le pronunce della Corte Costituzionale in argomento si sono orientate per la legittimazione di questi meccanismi proprio in ottica sanzionatoria, giustificando la possibilità di trattamenti differenziati tra soggetti che rispettano determinati precetti e quelli che invece, li violano.

Pietra miliare della giurisprudenza costituzionale sul tema è divenuta la sentenza n. 201 del 28 dicembre 1970, ove la Corte ha ritenuto ragionevole che una norma – orientata alla tutela dell’interesse fiscale – potesse subordinare la deducibilità di determinate spese alla condizione che le stesse risultassero registrate in senso cronologico.

In questi termini, tutti i contribuenti si trovano, di partenza, in una situazione paritetica, essendo loro riconosciuto il medesimo diritto alla deducibilità dal reddito delle somme pagate a terzi: emerge così *“un’identità di effetti per tutti i destinatari che ne osservino il precetto”*.

Tuttavia, coloro i quali non intendono rispettare l’obbligo previsto dalla legge, non possono invocare il medesimo trattamento: ne consegue che *“l’indeducibilità delle spese (...) come conseguenza dell’obbligo imposto, non può ritenersi perciò in contrasto col principio di uguaglianza”*.

Con riferimento al tema della capacità contributiva, assume un certo rilievo la sentenza n. 186 del 17 novembre 1982, sempre della Corte Costituzionale.

In particolare, la Consulta – richiamando le argomentazioni espresse nella precedente pronuncia – precisava che *“la determinazione del quantum del tributo che il contribuente è tenuto a corrispondere ben può essere dalla legge subordinata alla osservanza di taluni obblighi...”*.

¹³⁰ In argomento, si veda G. Falsitta – *“Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria”* in ‘Diritto tributario e Corte Costituzionale’, testo della collana ‘I cinquanta anni della Corte Costituzionale della Repubblica italiana’, 2006, a cura di L. Perrone e C. Berliri. – ove viene precisato che: *“siffatta violazione del principio costituzionale di capacità contributiva (e correlativa fittizia espansione della base imponibile reale) è tanto più riprovevole e intollerabile perché produce effetti a cascata, atteso che, assai spesso, la base imponibile o l’entità del tributo sono normativamente assunti a parametro per altri molteplici fini (ad esempio ... per la determinazione delle tasse di iscrizione scolastica...)”*.

¹³¹ Sul punto E. De Mita, introduzione al volume ‘Diritto tributario e Corte Costituzionale’ poc’anzi citato, ove l’Autore ritiene che *“la violazione di un obbligo da parte del contribuente, una volta che sia stata colpita da una sanzione propria, non possa comportare anche l’alterazione della disciplina sostanziale prevista per un determinato presupposto economico”*.

Ecco come la previsione di una diversa entità del tributo – secondo l’insegnamento della Corte Costituzionale – possa rilevare come diretta conseguenza del comportamento illecito perpetrato dal contribuente.

Tale principio è stato successivamente ripreso in alcune ordinanze in tema di imposta sul valore aggiunto ¹³², quando la Corte ha ritenuto infondate le questioni di legittimità prospettate in relazione agli articoli 3 e 53 Cost. con riferimento ad alcune ipotesi di sanzioni improprie (accertamento induttivo a seguito di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi), ritenendo sul punto che il Legislatore – nell’ambito della sua discrezionalità – possa predisporre misure atte a prevenire l’inosservanza dei doveri di lealtà e correttezza da parte del contribuente.

Dalla giurisprudenza costituzionale è emersa quindi la ferma giustificazione di situazioni di sfavore per il soggetto che non abbia adempiuto ad un determinato obbligo previsto dalla legge: e ciò, come accennato, anche sul piano sostanziale, ritenendosi pertanto comprimibile il principio di capacità contributiva.

Più di recente, eccezioni di legittimità costituzionale – nel senso sopra rappresentato – sono state riprese con riferimento alla disciplina prevista dall’art. 14, comma 4-bis, L. 537/1993, secondo cui *“non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, per il quale il Pubblico ministero abbia esercitato l’azione penale...”* (cd. indeducibilità dei costi da reato). ¹³³

In proposito, alcuni autori hanno fatto notare come – in base alla definizione economica di reddito (che si identifica con il guadagno, cioè ricavi meno costi) e alla nozione giuridica di capacità contributiva (che ovviamente si riferisce alla ricchezza effettiva) – tale disposizione risulterebbe in contrasto con l’articolo 53 della Costituzione, nel momento in cui vi è la sottoposizione a tassazione di un provento lordo, a fronte del mancato riconoscimento di una spesa inerente, di cui non viene contestato il concreto sostenimento. ¹³⁴

¹³² Da ultimo, si veda l’ordinanza n. 246 del 19 maggio 1993, con cui la Consulta dichiarava la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell’art. 55, DPR 633/1972, in ordine all’asserita violazione dell’art. 3 della Costituzione quando, a parità di condotta (omessa dichiarazione annuale), la categoria dei contribuenti a contabilità ordinaria non subisce pregiudizio avendo la possibilità di far detrarre, in sede di accertamento induttivo, i versamenti annotati sulle operazioni passive nelle liquidazioni mensili che precedono la dichiarazione annuale, mentre per l’altra categoria di contribuente a contabilità semplificata, non sarebbe detratta – in quanto non annotata – l’imposta assolta sulle operazioni passive dell’ultimo trimestre in mancanza della liquidazione contestuale alla omessa dichiarazione annuale; inoltre – la norma citata avrebbe violato l’art. 53 Cost. – in quanto, non consentendo la suddetta detrazione avrebbe gravato d’imposta un reddito oltre la misura di quello effettivamente prodotto.

¹³³ Secondo E. De Mita - *“Costi da reato: test impegnativo per la Consulta”* in Il Sole 24 ore dell’11 settembre 2011 – si tratta di norma che *“per la sua attitudine sanzionatoria in senso lato e in senso improprio, scardina principi costituzionali fondamentali”*.

Secondo F. Fichera – *“Le penalizzazioni fiscali”*, cit. – la norma relativa all’indeducibilità dei costi da reato non configura una sanzione, per quanto impropria o indiretta, rientrando piuttosto nel novero delle ‘penalizzazioni fiscali’ (quali istituti simmetrici alle agevolazioni): *“la disciplina, infatti, rispetto al trattamento ordinario che in materia di determinazione del reddito di impresa comporta la deducibilità dei costi inerenti, introduce in deroga una differenziazione di trattamento in peius per i costi da reato, prescrivendo la non deducibilità in ragione del disfavore nei confronti di determinate condotte anti-giuridiche”*.

¹³⁴ Sul punto, A. Marcheselli, *“Indeducibilità dei costi illeciti: una norma incostituzionale dagli esiti paradossali”*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 7/2009, pag. 641. L’Autore – nel commentare la sentenza della CTP di Ravenna n. 112/01/2008 che aveva disconosciuto la deduzione dei costi relativi all’acquisto di beni rubati

Tuttavia la problematica non ha ricevuto alcuna pronuncia in merito da parte della Consulta: infatti, un caso si è concluso mediante una dichiarazione di inammissibilità per insufficiente motivazione in ordine alla rilevanza della questione (ordinanza n. 73/2011) ed un altro con la restituzione degli atti per sopravvenuta modifica legislativa ad opera dell'articolo 8, DL 16/2012 che ha previsto, tra l'altro, il rimborso delle maggiori imposte versate in caso di sentenza definitiva di assoluzione (ordinanza 190/2012).

All'attualità, diverse sono le fattispecie che assumono particolare rilievo nell'ambito delle sanzioni improprie all'interno dell'ordinamento italiano.

Si pensi al 'divieto di prova' previsto dall'art. 32, comma 4, DPR 600/1973, collegato al rifiuto da parte del contribuente di esibire – a seguito dell'invito dell'Ufficio – libri, registri, scritture o documenti, venendogli così impedito l'utilizzo degli stessi, sia in sede amministrativa che contenziosa.

La natura sanzionatoria della misura emerge con evidenza dalla norma relativa all'esimente, secondo cui tale ipotesi di inutilizzabilità non opera nei confronti del contribuente che provveda ad allegare i citati mezzi di prova al ricorso introduttivo del giudizio, dichiarando contestualmente di non aver potuto adempiere con immediatezza alla richiesta *“per causa a lui non imputabile”*.

Ancora, interessante la previsione contenuta al comma 1, n. 2, del citato articolo 32: norma che sancisce come i prelevamenti che risultano dai conti correnti bancari ma che non emergono dalle scritture contabili, siano da imputare ai ricavi nel caso in cui il contribuente si rifiuti di indicarne il beneficiario.¹³⁵

Poiché la fattispecie posta a base della situazione sfavorevole per il contribuente non assume carattere di presunzione – in quanto al prelevamento bancario corrisponde semmai una spesa, ma non un ricavo – emerge con chiarezza, anche in questa occasione, il connotato sanzionatorio della disposizione.

Si veda, infine, il caso del consulente fiscale che rilascia un visto infedele in sede di dichiarazione tributaria, il quale è chiamato a versare una somma pari alle imposte, sanzioni ed interessi dovuti dal contribuente.

Non potendo ovviamente ricondursi tale situazione al principio di capacità contributiva, la responsabilità del professionista non può che configurare una ipotesi di “sanzione impropria”.

Rilevata la presenza di numerose fattispecie ‘atipiche’, occorre osservare come il tema ha trovato spazio anche in sede di riforma: nello specifico, secondo quanto riportato

da utilizzare nella sua impresa – evidenza che *“al di là delle suggestioni, così come la imposizione non è uno svantaggio, non è un beneficio una deduzione. Imposizione e deduzione sono operazioni assiologicamente neutre. Si deduce ciò che è inerente alla produzione del reddito, non ciò che è buono. La deduzione non è una operazione che presuppone un giudizio di meritevolezza, ma è un portato necessitato della logica tributaria: la deduzione dei costi inerenti è necessaria per misurare la ricchezza. Non è un vantaggio per il contribuente, è un elemento essenziale del tributo”*.

¹³⁵ La bibliografia in argomento è alquanto ampia: si veda, tra i primi e più autorevoli commenti, S. Muleo, *“Dati <dabili> ed acquisibili nelle indagini bancarie tra prove e indizi (e cenni minimi sull'abrogazione delle cd. sanzioni improprie)”*, in Rivista di diritto tributario, 1999, II, p. 609.

all'interno della relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo n. 158/2015, alcune aggravanti sono state eliminate *“in un'ottica di maggiore proporzionalità e di rimozione delle sanzioni improprie dal sistema sanzionatorio”*.

Si pensi – con riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche – all'abrogazione della sanzione impropria che consisteva, in caso di inosservanza della disciplina sulla tracciabilità dei versamenti, nella decadenza dalle relative agevolazioni fiscali, prevista per lo svolgimento di efficaci controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.¹³⁶

Il proposito relativo ad una *“tendenziale rimozione”* delle sanzioni amministrative, lascia emergere rilevanti implicazioni in termini di applicazione del principio del *favor rei*: aspetto quest'ultimo, frequentemente affrontato dalla Corte di Cassazione nel corso degli anni, senza giungere però ad un consolidato orientamento sul punto.

Con la sentenza n. 10090 dell'11 luglio 2002, la Corte ha rilevato che il principio dell'efficacia retroattiva del regime sanzionatorio più favorevole al contribuente debba operare anche con riferimento alle *“sanzioni atipiche”*.¹³⁷

In particolare, la fattispecie sottoposta all'esame della Suprema Corte riguardava l'efficacia o meno della norma di cui all'articolo 75, comma 6, DPR n. 917/1986, in un periodo d'imposta antecedente la sua abrogazione: la disposizione statuiva che le spese di cui veniva richiesta la registrazione in apposite scritture contabili, non potevano essere ammesse in deduzione dalla propria base imponibile, nel caso in cui l'annotazione fosse stata omessa ovvero irregolarmente eseguita.

Ecco che la Cassazione - richiamando il proprio precedente di cui alla sentenza n. 15088 del 22 novembre 2000¹³⁸ - ha affermato come il venir meno della richiamata

¹³⁶ In proposito, è interessante osservare come negli ultimi anni, si sia avvertita tanto in sede parlamentare quanto da parte dell'esecutivo, l'esigenza di eliminare quelle sanzioni improprie ritenute di per sé *“sproporzionate”*. Al riguardo, si segnala l'interrogazione parlamentare del 17 novembre 2010, in tema di omessa o irregolare comunicazione dei dati relativi alle minusvalenze conseguite su ciascun titolo azionario quotato, di importo complessivamente superiore a 50.000 euro, che comportava l'indeducibilità della relativa componente negativa. La citata interrogazione parlamentare (richiamata da G. Molinaro, *“L'indeducibilità degli oneri a titolo di sanzione impropria rispetta la capacità contributiva?”*, in Corriere tributario n. 3/2011, pag. 242) si poneva in scia alla proposta di legge AC 3743, orientata a sostituire la sanzione impropria della indeducibilità con una sanzione amministrativa proporzionale del 10%. Lo stesso governo era d'accordo nel qualificare la misura come *“sproporzionata rispetto all'obiettivo da perseguire”* e riferiva di una ricerca dell'Agenzia delle Entrate per addivenire ad una soluzione più adeguata sotto il profilo sanzionatorio.

¹³⁷ La pronuncia trova il commento di S. Alberto, *“Il favor rei applicabile anche alle sanzioni improprie”*, in Corriere tributario n. 45/2002. L'autore evidenzia come il principio espresso dalla Cassazione assume profili di indubbio rilievo, *“potenzialmente destinati a trovare applicazione ben al di là dello specifico contesto nel quale è stata pronunciata, per estendersi in teoria alla generalità delle conseguenze negative che scaturiscono dalla violazione di norme tributarie, le quali – pur non essendo riconducibili al novero delle sanzioni amministrative propriamente dette – rispondono comunque ad una logica sanzionatoria”*.

¹³⁸ Esaminata da G. Zizzo, *“Sulla natura dell'art. 75, comma 6, TUIR e sugli effetti della sua abrogazione”*, in Rivista di diritto tributario, fasc. II, 2001, pag. 322. In merito alla richiamata pronuncia di legittimità, pur condividendo sostanzialmente le conclusioni cui giunge la Corte, vengono espresse alcune perplessità in relazione alla possibilità di estendere alle *“sanzioni improprie”* l'intera disciplina contenuta nel decreto legislativo n. 472 del 1997. In particolare, l'attribuzione di una matrice sanzionatoria a determinate norme impositive o sanzionatorie *“può costituire per l'interprete una sorta di scappatoia per giustificare una presenza non spiegabile alla luce dei principi sistematici che dovrebbero governare la formazione delle suddette norme”*.

Con riferimento alle richiamate sentenze, si segnala inoltre l'interessante contributo di V. Mastroiacovo, *“I limiti alla retroattività nel diritto tributario”*, Milano, 2005, pag. 107. L'Autrice – in ordine all'applicazione del principio del *favor rei* con riguardo alle cd. sanzioni improprie e ad una giurisprudenza della Corte di Cassazione di rivalutazione della

disposizione ad opera dell'articolo 5 del DPR 695/1996, abbia determinato “*l'applicazione retroattiva dello jus superveniens, non soltanto in materia processuale (...) bensì pure sotto il profilo sanzionatorio, in ragione dell'introduzione nell'ordinamento tributario, mediante l'art. 3, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, del principio del favor rei*”.

In questa occasione, quindi, la Cassazione ha ritenuto applicabile alla categoria delle cd. sanzioni improprie “aggiuntive” (come la stessa Corte ha definito quella che conseguiva all'inosservanza delle prescrizioni delineate dall'art. 75, comma 6) la regola del *favor rei*.

È emerso, quindi, come la sostanza (rappresentata dalla funzione punitiva assolta dalla misura in esame) abbia prevalso sulla forma (intesa come qualificazione normativa della stessa): e ciò, sebbene un tale primato risulti difficilmente conciliabile con il carattere di tipicità che contraddistingue il sistema sanzionatorio.

Più di recente, però, la Corte di Cassazione ha preso strade diverse rispetto alle precedenti pronunce.

Con la sentenza n. 26475 del 17 dicembre 2014 ¹³⁹, la Suprema Corte ha affrontato il caso relativo ad un accertamento induttivo conseguente alla falsa vidimazione di un registro unico tenuto ai fini IVA: operazione obbligatoria soltanto all'epoca della contestazione.

La Cassazione, in questo caso particolare, ha rilevato la necessità di una lettura congiunta del *favor rei* con il principio di legalità, arrivando alla conclusione che possono essere prese in considerazione sotto tale aspetto, soltanto le condotte ‘tipologicamente predefinite’ e non quei comportamenti privi di una originaria connotazione di illiceità.

Al riguardo, è stato osservato dalla Corte che l'accertamento induttivo – fondandosi su un procedimento valutativo connotato da diversi aspetti discrezionali, i quali non conducono necessariamente ad esiti pregiudizievoli per il contribuente – non si identifica con quelle situazioni di immediato e diretto svantaggio, come tali suscettibili invece dell'applicazione del *favor rei* in quanto caratterizzate da una intrinseca afflittività.

Ecco come in tale occasione, la Suprema Corte abbia ritenuto che il criterio atto a qualificare una determinata situazione come “sanzione impropria” – al fine di determinare l'applicazione o meno del *favor rei* – debba risiedere nella inequivocabilità del contenuto afflittivo della misura in danno di un contribuente che non ha provveduto ad adempiere l'obbligo previsto dalla legge.

Non si può inoltre ignorare come la Corte di Cassazione (sorvolando sui propri precedenti come prima indicati) mediante due recenti sentenze – la n. 6651 e la n. 17719 del 2016 – ha ritenuto che lo *jus superveniens* di cui all'art. 1, comma 142, lett. a) della Legge di Stabilità 2016 (che ha portato all'abrogazione dei vincoli posti alla deducibilità dei costi *black list*) non avrebbe efficacia retroattiva.

nozione – sottolinea che “dovrà comunque trattarsi di una disciplina riconducibile a una ‘sanzione’ e non già all'aggravamento tout court dell'onere impositivo, inteso sia come diretta conseguenza di modificazioni sostanziali, sia come effetto indiretto di variazioni della disciplina procedimentale”.

¹³⁹ Commentata da A. Russo, “Nessuna convergenza tra sanzioni improprie e *favor rei*”, in Il fisco n. 4/2015

In particolare, la sentenza n. 6651/2016 ha evidenziato che l'espressa previsione della efficacia temporale posta dal comma 144 – e cioè, a decorrere dal periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2015 – costituirebbe la specifica deroga contemplata all'articolo 3, comma 2, d.lgs. 472/1997 (*"salvo diversa previsione di legge"*) alla normale efficacia retroattiva delle sanzioni amministrative.¹⁴⁰

Al riguardo, occorre evidenziare come tali ultime argomentazioni – intervenute dunque su una fattispecie che presentava una peculiarità legata alla decorrenza temporale della norma – non appaiono idonee a disattendere le conclusioni cui è giunta inizialmente la Suprema Corte in casi analoghi¹⁴¹ sancendo l'efficacia retroattiva dell'abrogazione delle sanzioni improprie.¹⁴²

Come abbiamo visto, l'intento di rimuovere le sanzioni improprie dall'ordinamento – secondo quanto prospettato dalla relazione illustrativa alla revisione del sistema sanzionatorio di cui al d.lgs. 158/2015 – rende ancor più attuali e concreti, gli interrogativi in ordine all'applicabilità del principio del *favor rei* ad ipotesi di abrogazione di tali strumenti "atipici".

Un'eventuale risposta positiva – nel senso argomentato dalla dottrina e dalla giurisprudenza sopra citata (che si pone in un'ottica garantistica nei confronti dei contribuenti) – potrebbe risultare un primo passo per una generale estensione alle sanzioni atipiche dei principi delineati dal d.lgs. 472/1997 che si rivolge alle misure punitive vere e proprie.

Allargando l'indagine all'ambito europeo, appare opportuno rilevare come il fenomeno delle sanzioni atipiche risulta presente anche in altri ordinamenti tributari.

¹⁴⁰ Gli argomenti riportati in sentenza vengono ritenuti "fumosi e poco consistenti" da L. Perrone, *"La tormentata disciplina normativa sulla deducibilità dei costi black list, i riflessi sulla sua efficacia nel tempo e le sanzioni improprie"*, in Rassegna tributaria n. 1/2017. Secondo l'Autore, appare criticabile *"l'argomento che rileva come la normale e fisiologica retroattività del favor rei, in materia di sanzioni amministrative, valga 'salvo diversa previsione di legge' (come narra lo stesso art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997), in quanto la 'diversa previsione' normativa, che potrebbe derogare al principio fondamentale del favor rei e della sua retroattività, dovrebbe essere, a nostro avviso, inequivocabilmente espressa dal legislatore in termini chiaramente derogatori della norma e del principio ordinari (art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997) e non già desunta, con interpretazione molto opinabile, dal fatto che le disposizioni transitorie prevedono quale data della sua entrata in vigore, il periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2015 e cioè, una data diversa da quella dell'entrata in vigore dell'intera legge"*.

¹⁴¹ Oltre alle già menzionate pronunce del 2000 e 2002, il diritto all'applicazione retroattiva dello *jus superveniens* favorevole, proprio in virtù del riconoscimento del carattere sanzionatorio di talune discipline, è stato riconosciuto anche nella sentenza Cass. civ. 14.04.2004, n. 15509, in Corriere tributario, 2004, pag. 3389, con nota di R. Fanelli, *"L'imposta dovuta per l'omessa fatturazione"*.

Sul punto – con nota critica rispetto a precedente sentenza che, invece, aveva disconosciuto la possibilità di riferirsi al principio della *lex mitior* proprio escludendo la natura sanzionatoria di tale istituto – cfr. anche le considerazioni di F. Montanari, *"Brevi note in tema di sanzioni improprie e diritto transitorio"*, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 2002, pagina 275.

¹⁴² Ancora L. Perrone - *"La tormentata disciplina normativa sulla deducibilità dei costi black list..."* cit. - afferma al riguardo: *"tuttavia ci rendiamo conto che avverso tale conclusione milita l'insormontabile (forse) remora costituita dal fatto concreto della perdita di gettito per l'erario, in quanto la conclusione medesima comporterebbe il coinvolgimento e la definizione di tutti gli accertamenti - contestazioni pregressi (ancora pendenti) con nessun beneficio per le pubbliche entrate"*.

In particolare nell'esperienza spagnola, la categoria della '*sancion encubierta*' è stata ravvisata in tutte le ipotesi in cui le norme sono caratterizzate da una funzione repressiva, senza che questa sia stata precedentemente tipizzata.¹⁴³

In Austria poi, si rinviene una norma che prevede l'applicazione di una soprattassa del 25% (in aggiunta all'imposta sul reddito delle società) nel caso in cui il contribuente non dovesse identificare i destinatari delle spese che vuole dedurre dalla sua base imponibile.¹⁴⁴

Analogamente in Danimarca, è possibile indentificare una sanzione indiretta che si concretizza nella indeducibilità di un costo che non viene versato a mezzo di un istituto finanziario: e ciò, in considerazione dell'impossibilità di scoprirne il beneficiario.¹⁴⁵

Altri Paesi, inoltre, prevedono delle misure denominate 'strumenti nascosti': si prenda il caso delle autorità tedesche, le quali in caso di frode, hanno la possibilità di ritirare il passaporto del contribuente.¹⁴⁶

A volte poi, alcuni regimi fiscali si pongono a metà strada tra norme sostanziali e misure punitive: si pensi alla regola belga '*tassazione ed equità*' che prevede l'applicazione di una soprattassa nei confronti del reddito imponibile di una società economicamente in grado di distribuire profitti, ma che grazie all'utilizzo di agevolazioni (quali, la deduzione di interessi figurativi o di perdite pregresse) non è soggetta alla tassazione delle imprese.¹⁴⁷

Dagli esempi europei poc'anzi riportati emergono chiari i punti di contatto tra questi e le misure previste dal nostro ordinamento (si noti come anche all'estero, lo strumento più frequente si concretizza nella indeducibilità dei costi).

Ecco che, data la vicinanza di esperienze su scala europea, il percorso da seguire potrebbe essere – in una prospettiva evolutiva – quello tracciato dalla CEDU, la cui giurisprudenza qualifica la reazione all'illecito e la funzione afflittiva come elementi di identificazione della sanzione in senso ampio, così da arrivare ad estendere all'illecito tributario, le garanzie fondamentali genericamente previste dalla Convenzione.¹⁴⁸

In particolare, con la pronuncia relativa al caso '*Jussila*',¹⁴⁹ la CEDU ha espressamente sancito l'applicabilità dell'art. 6 della Convenzione – in tema di "giusto processo" – ogni qual volta la vertenza riguardi, non soltanto il recupero dell'imposta, ma anche l'irrogazione delle

¹⁴³ Il riferimento è a M. Jimenez, "*Los supuestos de responsabilidad en la LGT*", Navarra, 2007, tratto da G. Ortiz, 'Los responsables de las sanciones como obligados al pago de una sancion ajena', in *Revista española de derecho financiero*, julio-septiembre 2010.

¹⁴⁴ Si veda il report di Ehrke - Grill - Schinnerl, *Surcharges and Penalties in Austrian Tax Law*, EATLP Congress, Milano, 2015

¹⁴⁵ Si veda il report di Bolander - Langhove - Jeppsen, *Surcharges and Penalties in Danish Tax Law*, EATLP Congress, Milano, 2015

¹⁴⁶ Si veda il report di Druen - Butler, *Surcharges and Penalties in German Tax Law*, EATLP Congress, Milano, 2015 (cui si rinvia per l'esame di altre sanzioni atipiche – indirette o nascoste – presenti nell'ordinamento tedesco).

¹⁴⁷ Si veda il report di Malherbe - Bart - Galea, *Surcharges and Penalties in Belgian Law*, EATLP Congress, Milano, 2015.

¹⁴⁸ In tal senso L. Del Federico, "*Le sanzioni atipiche: esperienza Italiana e quadro Europeo*", cit.

¹⁴⁹ Ove la Corte prende atto che l'obbligazione tributaria di cui si discute in processo viene accompagnata dall'irrogazione di sanzioni amministrative (il caso riguardava un contribuente finlandese, il cui ordinamento presenta punti di contatto con quello italiano).

sanzioni collegate: e ciò, indipendentemente dall'entità della misura sanzionatoria, risultando prevalente la funzione di deterrenza della stessa.

Ed un tale orientamento potrebbe valere anche per le sanzioni improprie, in ordine alle quali, la penalità irrogata prescinde da finalità risarcitorie per gli interessi erariali, innestandosi piuttosto su un intento punitivo in relazione al comportamento irregolare tenuto dal contribuente nell'adempimento di obblighi strumentali alla determinazione dell'imposta dovuta.¹⁵⁰

L'eventuale applicabilità dell'art. 6 della Convenzione anche alle sanzioni "improprie" – così come qui ipotizzata in base al richiamo della pronuncia della CEDU sul caso "Jussila" – potrebbe così portare a ulteriori approfondimenti su profili ancora oggi di estremo interesse all'interno del dibattito dottrinale italiano¹⁵¹, con particolare riguardo al tema dell'oralità dell'udienza come strumento per realizzare un autentico contraddittorio e (soprattutto) dell'ammissibilità della prova testimoniale all'interno del processo tributario.

¹⁵⁰ Così M. Greggi, nel suo interessante contributo "Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)" in Rassegna tributaria n. 1/2007. L'Autore spiega al riguardo come sia evidente che *"il primo passaggio da svolgere investe direttamente l'ambito applicativo dell'art. 6 avuto riguardo alle <accuse di carattere penale>. Di fatto, il concetto di <penale> nella sua interpretazione autonoma all'interno della CEDU non coincide assolutamente con quello valevole all'interno dei diversi orientamenti nazionali (come quello italiano), ma può arrivare a comprendere anche altri provvedimenti di natura afflittiva per la sfera personale del contribuente che sono qualificabili (nell'esperienza italiana, ad esempio, come sanzioni amministrative)"*. Di conseguenza, tali trattamenti atipici possono essere esaminati sulla base della giurisprudenza formatasi sull'articolo 6 CEDU in tema di giusto processo, oltre alla considerazione dei profili di *'bis in idem'*. Per un ulteriore approfondimento su questi temi, si veda rispettivamente: A. Albano, *"Illecito tributario e sanzioni improprie in materia di prezzi di trasferimento"*, in Rivista di diritto tributario n. 7-8/2013 e F. Mazzacuva, *"Le pene nascoste: topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello Statuto garantistico"*, Torino, 2017.

¹⁵¹ Si veda, di recente, F.V. Albertini, *"Considerazioni sulla difesa del contribuente nel processo tributario sotto il profilo del tempo e degli strumenti necessari a predisporla"* in Innovazione e Diritto n. 2/2019

5. *I nuovi istituti di “cooperative compliance” si conformano alle linee guida dell’OCSE: esperienze europee, prospettive di miglioramento e conseguenze sul piano sanzionatorio.*

La relazione illustrativa al decreto legislativo n. 158 del 2015 – già in precedenza citata – osserva come, nel rafforzamento dei profili di competitività del Paese a livello internazionale, un ruolo centrale viene conferito alla stabilità del quadro giuridico di riferimento, da collegare anche al piano della certezza della misura sanzionatoria.

Di conseguenza, il Legislatore – nel codificare i criteri contenuti all’articolo 8 della delega – ha voluto soddisfare le aspettative economico-sociali di tutti gli attori coinvolti: tanto dei contribuenti, interessati a conoscere in via anticipata le conseguenze dei propri comportamenti (soprattutto in termini di rischio)¹⁵², quanto dello Stato, impegnato a presidiare correttamente gli obblighi fiscali con sanzioni che non siano percepite dal “*potenziale investitore, nazionale o straniero*” come sproporzionate, così da disincentivare possibili scelte di investimento.

Come abbiamo visto nelle scorse pagine, la pregnanza di questi interessi ha portato il Legislatore delegato a ridurre l’area di intervento della sanzione penale (anche attraverso una rimodulazione delle soglie di punibilità) così da riferirla soltanto ai casi caratterizzati da un comportamento fraudolento e riservando quindi l’impianto sanzionatorio amministrativo alla repressione di quelle condotte che si connotano per un “disvalore diverso e minore”.¹⁵³

Rispetto a queste ultime, occorre però osservare come - oltre ai vari criteri già analizzati nei paragrafi precedenti - sempre l’articolo 8 della legge delega n. 23/2014 ha espressamente indicato la necessità di attribuire rilevanza alla “*efficacia attenuante o esimente dell’adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata*”.¹⁵⁴

¹⁵² Una ricerca curata dall’Osservatorio Fiscale e Contabile della SDA Bocconi School of Management – “*Costi dell’incertezza fiscale, Corporate Tax Governance e Cooperative Compliance*”, coordinata da C. Garbarino, G. Aranchi e J. Alworth – ha evidenziato come la generalità dei contribuenti ritenga che i rapporti con l’Amministrazione finanziaria siano contraddistinti da una certa incertezza, dovuta dai seguenti fattori:

- verifiche fiscali incisive con applicazione di parametri di difficile inquadramento nel diritto vigente;
- ambiguità della normativa, suscettibile quindi di interpretazioni talora assai difformi tra loro;
- orientamenti contrastanti della giurisdizione tributaria di merito, dovuta sovente alla mancanza di adeguate competenze da parte dei giudici nel valutare le tematiche fiscali, anche in considerazione di una scarsa specializzazione degli stessi in particolari settori.

I fattori di cui sopra rendono meno appetibile per il contribuente la via giudiziale, con la conseguenza di un crescente ricorso agli istituti deflativi del contenzioso, i quali permettono un confronto diretto con l’Amministrazione finanziaria e un contestuale abbattimento delle sanzioni amministrative.

¹⁵³ Sul punto, la relazione tecnica della Ragioneria Generale dello Stato ha precisato come: “*in linea generale, la riduzione dell’area di intervento della sanzione penale a beneficio di quella amministrativa, genera effetti positivi di gettito derivanti dalla sostituzione di una sanzione detentiva (quelle previste dal decreto legislativo 74) con una sanzione pecuniaria*”.

¹⁵⁴ Le linee guida contenute all’interno dell’art. 8 della legge delega seguono quelle già indicate al precedente articolo 6, secondo cui: “*Il Governo è delegato ad introdurre ... norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l’amministrazione finanziaria ... Il Governo è altresì delegato a prevedere, nell’introduzione delle norme di cui al comma 1, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni ... anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell’articolo 8 ...*”. Al riguardo, la relazione di Analisi di Impatto della Regolazione (AIR) del Dipartimento degli Affari Giuridici e Legislativi della Presidenza del Consiglio dei Ministri ha evidenziato come “*in una fase di lungo periodo si attende una complessiva riduzione delle attività di accertamento ‘puro’ a beneficio delle attività di compliance*”.

Al fine di attuare la previsione della legge delega, è stato emanato il decreto legislativo n. 128/2015¹⁵⁵ che introduce nel nostro ordinamento il regime di adempimento collaborativo, finalizzato alla promozione di forme di cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria ed una certa categoria di contribuenti che risultano dotati di un sistema di *“rilevazione, misurazione, gestione e controllo”* del rischio fiscale, da intendersi quest'ultimo come l'eventualità di operare in violazione di norme tributarie ovvero in contrasto con i principi che informano l'ordinamento.

Il regime di adempimento collaborativo mostra elementi di innovazione nella gestione del rapporto tributario, stabilendo nuove modalità di *“interlocuzione costante e preventiva”* con l'Agenzia delle Entrate, dirette all'instaurazione di un rapporto di fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuente, nonché al conseguente raggiungimento di una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare *“frizioni”* sul piano ermeneutico e questo, prima della presentazione della dichiarazione.¹⁵⁶

Il nuovo istituto offre quindi l'opportunità di approcciarsi in maniera costruttiva alle situazioni di incertezza che emergono in ambito tributario, attraverso un confronto preventivo sugli elementi di fatto e di diritto a base delle fattispecie che riguardano il contribuente (un'esposizione che si risolve in una sorta di anticipazione del controllo fiscale, ma che aiuta a prevenire l'insorgere di eventuali controversie).¹⁵⁷

Per quanto riguarda gli aspetti premiali della disciplina, tra gli specifici vantaggi previsti per i contribuenti che aderiscono al regime, vi è la riduzione delle sanzioni amministrative: in particolare, laddove l'Agenzia delle Entrate non condivida la posizione dell'impresa in ordine ai rischi precedentemente comunicati, le sanzioni amministrative vengono ridotte della metà e non possono comunque essere superiori al minimo edittale (con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento).

¹⁵⁵ Rubricato *“disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23”*. In proposito, appare utile precisare come l'indicazione del numero 128 non è frutto di un refuso rispetto al 158 che contraddistingue il decreto legislativo di revisione del sistema sanzionatorio. Infatti, il d.lgs. 128/2015 si occupa in maniera specifica del tema dell'elusione fiscale e rientra nei decreti delegati di attuazione della legge delega 23/2014 che hanno condotto ad una sorta di *“manutenzione straordinaria”* del sistema fiscale italiano. Così C. Carpentieri, *“Riforma fiscale: da una delega equilibrata ad un'attuazione parziale orientata alle grandi imprese”*, in *Corriere tributario* n. 47/2015.

¹⁵⁶ Critico sul tema, il pensiero di R. Lupi – *“Chi non capisce le aziende (anche fiscalmente) è destinato a perderle (pian piano)”* in *Dialoghi Tributari* n. 4/2015 – secondo cui: *“l'analisi del rischio tributario delle organizzazioni, cui fa riferimento la delega fiscale del 2014 per le grandi aziende (e il connesso decreto attuativo del 2015), si sarebbe dovuta riferire alle procedure contabili interne, in funzione di un possibile loro scavalcamento da parte della proprietà, per nascondere ricchezza al Fisco. Invece il tutoraggio all'italiana privilegia la reinterpretazione del modo in cui l'azienda ha inquadrato giuridicamente la ricchezza registrata, cioè le questioni di diritto, reinterpretando in modo tributariamente più oneroso eventi dichiarati, o comunque palesi”*.

¹⁵⁷ Il Direttore Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate – Aldo Polito – nel commentare il nuovo regime di adempimento collaborativo, ha spiegato come: *“non si tratta di individuare canali privilegiati di interlocuzione, ma di definire i presupposti sostanziali che giustifichino un cambio di passo nelle relazioni tra contribuente e fisco e che consentano di improntare tali relazioni a un principio fondamentale: trasparenza in cambio di certezza. Trasparenza è ciò che l'Amministrazione chiede ai contribuenti, certezza è ciò che l'amministrazione garantirà alle imprese”*.

Rappresentato il quadro normativo e le finalità che caratterizzano l'istituto di "cooperative compliance"¹⁵⁸, occorre ora approfondire le condizioni per l'accesso al regime ma soprattutto – per quanto ci riguarda più da vicino – i riflessi sul piano sanzionatorio e le prospettive di miglioramento del sistema.

Con riferimento ai requisiti soggettivi, le disposizioni vigenti prevedono che – in fase di prima attuazione¹⁵⁹ – possono accedere al regime innanzitutto i contribuenti con un volume di affari o di ricavi non inferiori a dieci miliardi di euro, ovvero ad un miliardo nel caso fosse stata presentata domanda al Progetto Pilota del 2013.¹⁶⁰

Quest'ultimo aveva dichiaratamente lo scopo di precorrere i tempi di attuazione della delega citata, così da raccogliere informazioni sul funzionamento delle imprese di grande dimensione (le quali davano maggiore garanzia di disporre già di forme di gestione e controllo interno del rischio fiscale) al fine di proporre soluzioni efficaci al Legislatore.¹⁶¹

Possono usufruire inoltre del regime in commento, anche le imprese che hanno presentato istanza di interpello sui nuovi investimenti – ex art. 2, d. lgs. 147/2015 (cd. Decreto Internazionalizzazione) – e ciò, indipendentemente dal volume di affari o dai ricavi: tale istituto consente di delineare, assieme all'Agenzia delle Entrate, il trattamento fiscale da riferire al piano di investimento da svolgersi all'interno del territorio dello Stato (realizzazione di una nuova attività economica ovvero ristrutturazione di un complesso aziendale già esistente che consenta il superamento di una situazione di crisi).¹⁶²

¹⁵⁸ Il concetto di "cooperative compliance" affonda le sue radici nella dottrina tedesca del cd. *Gewaltverhältnis* e non si riferisce ad un particolare istituto giuridico, ma ad una strategia di finanza pubblica, relativamente ai rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, in specie, di maggiori dimensioni. Sul punto, V. Tamburro, "Nuove prospettive nel rapporto tra Fisco e contribuente: a proposito di una recente collettanea in tema di cd. tax assurance" in Diritto e Pratica tributaria n. 3/2016.

¹⁵⁹ A partire dal 2020, la platea dei contribuenti ammessi al regime della 'cooperative compliance' dovrebbe allargarsi alle imprese con un volume d'affari superiore ai 100 milioni di euro, come riportato da G. Negri – "La cooperative compliance convince ma restano i nodi da sciogliere" in Il Sole 24 ore del 23 giugno 2017 – a commento di un convegno internazionale sul tema, svoltosi a Courmayeur.

¹⁶⁰ Si vuole ricordare che, al fine di candidarsi alla sperimentazione del 2013, le imprese dovevano possedere alcuni requisiti, tra cui, l'aver adottato un modello di organizzazione dell'ente conforme ai parametri indicati all'art. 6, D.Lgs. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica). In base a tale normativa, non è sanzionabile l'ente che abbia efficacemente attuato un modello di "organizzazione, gestione e controllo" idoneo a prevenire i reati commessi dai suoi esponenti e che - nel caso dei soggetti apicali - sia stato fraudolentemente aggirato. Sul punto, si segnala il contributo di L. Fruscione – B. Santacroce, "La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto Fisco - impresa" in Il fisco n. 20/2014.

¹⁶¹ In argomento M. Lenotti – "Cooperative compliance nella delega fiscale e nel progetto pilota dell'Agenzia delle Entrate" in Corriere Tributario n. 21/2014 – il quale evidenzia come "non appena uscito, il Progetto Pilota ha suscitato l'interesse degli operatori in quanto, in coerenza con la prassi degli altri Paesi che hanno già adottato simili programmi, ci si attende dalla sua adesione una ricaduta significativa in termini di benefici, sostanzialmente identificabili in primis in procedure di interlocuzione con l'Amministrazione finanziaria più snelle, efficaci, certe e veloci, ma poi anche e soprattutto nella riduzione delle sanzioni. Tale aspetto risulta quanto mai importante per il panorama italiano contraddistinto, come sopra anticipato, da un sistema sanzionatorio che risulta purtroppo unico per la sua onerosità e severità".

¹⁶² Per un approfondimento circa l'ambito oggettivo e soggettivo dell'istituto, si rinvia a V. Moro – M. Pevelli, "Intepello nuovi investimenti: modalità operative", in Fiscalità e Commercio internazionale n. 7/2016. Gli Autori suddividono i soggetti legittimati a presentare istanza di interpello sui nuovi investimenti in tre macro-categorie: 1. Investitori nell'ambito dell'attività commerciale (classici soggetti passivi IRES); 2. Investitori al di fuori dell'attività commerciale (tra cui fondazioni bancarie e OICR); 3. Gruppi di società e raggruppamenti di imprese (Joint ventures, ATI, GEIE).

Sempre in tema di profili soggettivi, viene estesa la partecipazione al regime anche alle società che non presentano i caratteri dimensionali, ma che svolgono “*funzioni di indirizzo*”¹⁶³ in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale nell’ambito di “*gruppi di imprese*” al cui interno, uno o più contribuenti rispettano la soglia di uno o dieci miliardi di euro (analoga previsione viene stabilita per i soggetti che hanno partecipato al Progetto Pilota).

Per quanto riguarda, invece, i requisiti essenziali del sistema del controllo del rischio fiscale (Tax Control Framework) – disciplinati dall’art. 4, D.Lgs. 128/2015 – punto di riferimento sono le indicazioni dell’OCSE contenute nel ‘report’ di maggio 2013 dal titolo “*Co-operative Compliance: a framework – from enhanced relationship to Co-operative Compliance*”.¹⁶⁴

A dire il vero, lo studio OCSE del 2013 affonda le sue origini in una prima indagine svolta dall’Organizzazione nei primi anni novanta, quando si volle effettuare un’analisi dei diritti e doveri che attenevano al contribuente nell’ambito dei vari ordinamenti.¹⁶⁵

Il dato che ne emerse, evidenziava in particolare come non tutti gli Stati disponessero nel proprio ordinamento di uno Statuto dei diritti del contribuente, rendendo così auspicabile un intervento degli stessi in tale direzione.¹⁶⁶

Un tema questo, preso particolarmente in considerazione dall’OCSE che – grazie all’azione del *Committee on fiscal affairs* – istituiva nel 2002 il *Forum on tax administration*: già con un primo studio datato 2004¹⁶⁷, il nuovo organismo esprimeva l’opportunità – per ogni Amministrazione fiscale – di sensibilizzare la platea dei contribuenti al rispetto degli obblighi tributari riconoscendo al contempo più ampi diritti, con l’obiettivo ultimo di dar vita ad un sistema fiscale che potesse accrescere, gradualmente, il rapporto di reciproca fiducia.

Mediante il successivo report del 2008 – rivolto, in specie, alla figura degli intermediari¹⁶⁸ – veniva rilevato come la “pianificazione fiscale aggressiva” costituisse uno

¹⁶³ Secondo M. Ravera - B. Santacroce, “*Profili soggettivi e mappatura dei rischi nella Cooperative Compliance: impatti operativi per i gruppi di impresa*” in Corriere tributario n. 47/2016, gli aspetti cardine per comprendere il concetto di “funzione di indirizzo” sono da riferire a: 1. il potere di emanare direttive sulle linee di indirizzo del sistema di controllo interno e di coordinarne l’attuazione; 2. il potere di definire e approvare gli indirizzi strategici e la propensione al rischio dell’impresa; 3. l’assoggettamento del gruppo (definito quale l’insieme delle società comprese nell’area di consolidamento civilistica) ad attività di direzione e coordinamento da parte del medesimo soggetto.

¹⁶⁴ Per un primo approccio sul tema: “*Proposta di un manifesto generale per la tax compliance e i rapporti tra stato e cittadino-contribuente*” di I. Caraccioli in Corriere tributario n. 22/2014.

¹⁶⁵ Report OCSE del 1990: “*Taxpayers - rights and obligations - a survey of the legal situation in OECD countries*”.

¹⁶⁶ Il nostro Legislatore ha ovviato a tale mancanza soltanto 10 anni più tardi, con l’introduzione della Legge ordinaria n. 212/2000 (disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente).

¹⁶⁷ Il riferimento è alla “guidance note” avente ad oggetto “*managing and improving tax compliance*” del 2004: all’interno del documento, venivano analizzati i vari passaggi che compongono il cd. “compliance risk management process”, un iter dettagliato per l’identificazione dei rischi che attengono all’adempimento dell’obbligazione tributaria, all’interno del contesto di riferimento.

¹⁶⁸ Ci si riferisce al Report OCSE 2008 “*Study into the role of tax intermediaries*”, al cui interno veniva rilevato come in alcuni Paesi (come la Gran Bretagna), gli intermediari debbano render nota alle Autorità fiscali - in anticipo rispetto alla presentazione della dichiarazione – l’esistenza di particolari intese o negozi giuridici posti in essere dai propri assistiti, suscettibili di essere considerati come strumento di pianificazione fiscale aggressiva.

Veniva quindi sollecitata l’instaurazione di “enhanced relationship” (relazioni rafforzate) tra Amministrazione finanziaria e contribuente, basate sulla reciproca fiducia e collaborazione: tale approccio auspicava un mutamento nelle modalità di

dei principali ostacoli che le Amministrazioni si trovano ad affrontare in ordine all'accertamento dell'obbligazione tributaria: l'OCSE proponeva quindi l'obiettivo di introdurre un rapporto di collaborazione (*enhanced relationship*)¹⁶⁹ da riferire, però, ai contribuenti di grandi dimensioni.

Tra i pilastri posti a fondamento di questo innovativo rapporto, spiccava in particolare quello relativo alla “*comunicazione e trasparenza*” (*disclosure and transparency*) intesa come propensione del contribuente ad ottemperare in maniera tempestiva alle richieste di chiarimento dell'Amministrazione finanziaria, soprattutto in ottica di preventiva consultazione rispetto alle transazioni future.¹⁷⁰

Sulla scorta di alcune esperienze giudicate di successo – da quella olandese dell'Horizontal Monitoring¹⁷¹ a quella attiva nel Regno Unito¹⁷², dalla *relation de confiance* presente in Francia¹⁷³ alle misure introdotte in alcuni Länder della Germania¹⁷⁴ – l'OCSE è divenuta promotrice dell'adozione di programmi di ‘cooperative compliance’ che vedano contribuenti ed Amministrazione finanziaria proattivamente impegnati a collaborare ex ante per il raggiungimento di soluzioni interpretative da applicare alla complessa disciplina tributaria.

Suggerimenti che hanno preso forma nel citato rapporto OCSE del 2013 “*Co-operative compliance: a framework. From enhanced relationship to cooperative*”, uno studio che rileva come sia fondamentale per l'Amministrazione finanziaria conoscere i fattori che sono alla base delle strategie imprenditoriali poste in essere dai contribuenti, così da poter controllare

svolgimento del proprio lavoro da parte dell'Amministrazione finanziaria, chiamata a tenere nella giusta considerazione le ragioni commerciali sottese alle attività poste in essere dalle imprese. Così S. Galardo, “*Cooperative compliance: relazioni Fisco-contribuente, la nuova sfida*”, in *Corriere Tributario* n. 36/2016.

¹⁶⁹ Per un approfondimento sullo studio del 2008 si rinvia a J. Owens, “*The enhanced relationship: a challenge for revenue bodies and taxpayers*”. L'Autore evidenzia come gli scontri ex post tra contribuenti ed Amministrazioni finanziarie in sede di verifica ovvero di contenzioso, determinano una situazione “*lose-lose*” a fronte del grande dispendio di risorse da entrambe le parti. Come confermato da K. Murphy - “*Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Tax Office*”, in *British Tax Review*, 2004 - tale considerazione derivava dall'avvenuta consapevolezza - confermata da studi e statistiche di portata internazionale - che ad un generalizzato incremento dell'attività di controllo non faceva seguito, necessariamente, un significativo incremento del gettito.

¹⁷⁰ In argomento M. Leo, “*Cooperative compliance: una strada lunga e impervia*”, in *Il Fisco* n. 38/2016.

¹⁷¹ Sul tema, L. Van der Hel – T. Poolen, “*Horizontal Monitoring in the Netherlands: at the crossroads*”, in *Bulletin for international taxation*, dicembre 2013, pag. 673. L'istituto olandese, suddiviso in 7 passaggi, presenta come particolare aspetto, la profilazione dei contribuenti mediante un attento esame della loro ‘*compliance history*’.

¹⁷² Il programma di ‘cooperative compliance’ attivo nel Regno Unito è condotto soltanto nei confronti di quei contribuenti che possano essere qualificati come “a basso rischio” attraverso la misurazione del “rischio residuale” che deriva dalla tipologia di attività e alle dimensioni dell'impresa, “al netto” delle operazioni di mitigazione: sul punto J. Friedman - G. Loomer - J. Vella, “*Analyzing the enhanced relationship between corporate taxpayers and Revenue Authorities: a U.K. study*” in *Internal Revenue Service Bulletin*, 2009.

¹⁷³ Il modello francese si fonda su forme snelle di controllo preventivo della dichiarazione dei redditi: quando non vi sono punti controversi, l'Amministrazione finanziaria si impegna a non avviare verifiche, mentre, nell'eventualità in cui dovessero risultare corretti solo alcuni elementi della dichiarazione, non si rendono comunque applicabili sanzioni e interessi. Per un approfondimento: A. Santoro - A. Manzitti, “*Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che cosa consiste la cooperative compliance della delega fiscale?*” in *Dialoghi tributari* n. 2/2014.

¹⁷⁴ Tra questi, il Land dell'Assia offre la possibilità di definire – mediante un accordo tra contribuente ed Amministrazione che tenga conto delle caratteristiche strutturali dell'impresa – varie modalità di adempimento collaborativo: ad esempio, verifiche annuali “snelle”, dirette ad identificare eventuali divergenze interpretative, così da risolverle possibilmente prima della presentazione della dichiarazione dei redditi (attraverso una forma di interpellato contestuale al controllo) in modo da evitare ‘ab origine’ l'applicazione di sanzioni. Ci parla diffusamente di questo modello B. Ferroni, “*Cooperative compliance, governance aziendale e tutoraggio*” in *Il fisco* n. 20/2014.

per tempo le condotte suscettibili di presentare finalità elusive o evasive: circostanza che richiede però un'elevata specializzazione da parte delle Amministrazioni Finanziarie, come dimostrato dall'esperienza Inglese ed Irlandese.¹⁷⁵

A mezzo dei propri documenti di prassi¹⁷⁶, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta a fornire indicazioni sul nuovo regime dell'adempimento collaborativo, effettuando un preciso richiamo alle linee guida OCSE¹⁷⁷, come da quest'ultima completate per mezzo del report di maggio 2016, dedicato al "design" di un efficace sistema di controllo interno del rischio fiscale (Tax Control Framework – TFC).¹⁷⁸

In prima battuta, il Direttore dell'Agenzia ha rilasciato il Provvedimento n. 54237/2016, in tema di condizioni di accesso: di particolare interesse è la parte relativa all'analisi del sistema di controllo del rischio fiscale (par. 3) il quale risulta efficace quando è in grado di garantire all'impresa un presidio costante sui processi aziendali, consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione con l'Amministrazione finanziaria.

Nell'elencare i requisiti essenziali propri del sistema di controllo, la nota evidenzia la necessità di assicurare una chiara attribuzione di ruoli a persone con adeguate competenze ed esperienze, secondo criteri di separazione dei compiti.

È stato poi il turno della circolare n. 38/2016 che ha fornito chiarimenti su quesiti e dubbi applicativi inerenti al regime di adempimento collaborativo, precisando in specie, come la *tax strategy* si concretizzi in un documento firmato dagli amministratori di vertice della

¹⁷⁵ Ad esempio, in Inghilterra, la HMRC (Her Majesty's Revenue and Custom) si occupa, tramite team altamente qualificati, di indagare sul contesto economico in cui operano i grandi contribuenti, al fine di comprendere le prospettive di questi ultimi nella pianificazione delle strategie fiscali e commerciali. Analogamente in Irlanda, dove la Revenue's Large Cases Division - RLCD è organizzata per settori allo scopo di sviluppare un'adeguata conoscenza delle logiche industriali e dei fattori che ispirano le scelte imprenditoriali.

¹⁷⁶ I quali riassumono gli esiti di alcuni incontri che si sono tenuti con interlocutori istituzionali, nel corso dei quali sono stati posti all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate diversi quesiti e dubbi applicativi che riguardano l'implementazione del nuovo istituto: in particolare, nelle giornate del 16 e 17 giugno 2016, si è tenuto presso la Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate in Roma, il convegno "*Adempimento collaborativo: nuova frontiera della compliance*".

¹⁷⁷ Come evidenziato da G. Albano – "*Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*", in Corriere tributario n. 35/2015 – "*nell'ottica dell'OCSE, l'adesione delle imprese a programmi di cooperative compliance consente di aprire una nuova stagione nei rapporti tra Fisco e contribuenti: infatti, per le imprese che aderiscono al rapporto di cooperative compliance, l'affidabilità dei sistemi di monitoraggio e controllo del rischio che devono essere implementati ed il rapporto di conoscenza e fiducia reciproca sviluppate nel corso della collaborazione con l'Amministrazione finanziaria, dovrebbero portare a discutere in via preventiva le problematiche più complesse, ottenendo una maggiore certezza ex ante e riducendo di fatto le possibilità di contestazione in sede di verifica ex post*".

¹⁷⁸ In proposito, si segnala lo spunto di C. Melillo – "*L'evoluzione del rapporto Fisco-Impresa secondo le linee guida dell'OCSE*", in Rassegna Tributaria n. 4/2015, pag. 932 – che evidenzia come si possa raggiungere un risultato migliore se, nell'implementare il sistema di gestione del rischio fiscale, si tenga conto di ulteriori risorse già note, come le linee guida dettate dalla normativa ISO 31000 sul risk management che rappresenta lo standard internazionale di riferimento. L'autore procede quindi a fornire un 'prototipo' di tax control framework, articolato in due prospetti: il primo sintetizza la sequenza di attività finalizzate alla raccolta di dati e informazioni aziendali (*tax risk assessment*) mentre il secondo enuclea le operazioni orientate alla implementazione del modello di gestione del rischio fiscale, secondo un approccio diretto alla prevenzione delle violazioni fiscali (*tax risk management*).

società, contenente un piano di azione di lungo periodo diretto a definire gli obiettivi collegati alla gestione della variabile fiscale (pag. 15 e ss).¹⁷⁹

Ed infine, è intervenuto un ulteriore Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (n. 101573 del 2017) concernente le disposizioni attuative del regime, il quale si occupa anche degli adempimenti da porre in essere a chiusura del periodo di imposta (paragrafo 6).¹⁸⁰

A tal proposito, in ordine agli aspetti sanzionatori, si segnala la precisazione che riguarda le fattispecie per le quali – data la loro complessità – contribuente e Amministrazione finanziaria hanno deciso insieme di spostare i relativi approfondimenti all'esercizio successivo (cd. posizioni rinviate): in tal caso, *“l'eventuale difformità tra la posizione assunta dall'Ufficio all'esito dei suddetti approfondimenti ed il comportamento 'medio tempore' tenuto dal contribuente non dà luogo, in ogni caso, all'applicazione di sanzioni amministrative”*.

Rappresentata la disciplina che concerne il regime di adempimento collaborativo di cui all'art. 3, D.lgs. 128/2015, è interessante notare come accanto a quest'ultimo, sono stati introdotti nel nostro ordinamento altri istituti che hanno ampliato la sfera della “collaborative compliance”, con importanti riflessi sulla struttura delle relazioni tra Fisco e contribuenti.

Ci si riferisce, in particolare, agli “accordi preventivi” regolati dall'art. 31-ter DPR n. 600/1973 (introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. n. 147/2015)¹⁸¹ di cui possono beneficiare le imprese non residenti che abbiano intenzione di esercitare la propria attività per il tramite di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.¹⁸²

¹⁷⁹ Sul richiamo della circolare n. 38/E/2016 alle indicazioni OCSE, si veda G. Allevato, *“La cooperative compliance italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali”*, in Corriere tributario n. 41/2016. In particolare, l'Autore osserva come, con la circolare in commento, l'Agenzia delle Entrate abbia precisato che *“l'efficacia del TCF potrà essere verificata e incrementata successivamente all'avvio del regime”* fornendo così una chiave ermeneutica più realistica rispetto ad una interpretazione meramente letterale delle norme del decreto, secondo cui il requisito sarebbe integrato solo in presenza di un sistema di controllo del rischio fiscale già pienamente efficace e completo. Tale ultima lettura, si tradurrebbe infatti in una contraddizione in termini: *“se i contribuenti fossero già ‘in control’ del rischio fiscale al momento dell'adesione, che bisogno vi sarebbe di un programma di cooperative compliance?”*.

¹⁸⁰ Il Provvedimento del 26 maggio 2017 viene analizzato da F. Pistolesi, *“Le regole procedurali nel provvedimento di attuazione dell'adempimento collaborativo”*, in Corriere tributario n. 30/2017. L'Autore evidenzia come gli elementi acquisiti dall'Agenzia, ai fini della verifica dei requisiti per l'accesso al regime di adempimento collaborativo, non possono essere utilizzati quali fonti di innesco per lo svolgimento di indagini relativamente ai periodi di imposta precedenti.

¹⁸¹ Gli accordi preventivi sostituiscono i “ruling di standard internazionale” di cui all'art. 8, DL 269/2003 e seguono il modello degli Advance Pricing Agreement (APA) così come definiti dalle Direttive OCSE in materia di transfer pricing (versione del 10 luglio 2017): *“an Advance Pricing Agreement is an arrangement that determines, in advance of controlled transaction, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments there to critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transaction over a fixed period of time. An APA is formally initiated by a taxpayer and requires negotiations between the taxpayer, one or more associated enterprises, and one or more tax administrations”*. Per un approfondimento sul tema, si rinvia a P. Bonarelli - C. Garbarino, *“Transfer Pricing e approcci amministrativi per la risoluzione delle controversie: revisione annunciata dall'OCSE”*, in Fiscalità e Commercio internazionale n. 3/2019.

¹⁸² Secondo l'art. 162 TUIR, l'espressione “stabile organizzazione” indica una sede fissa di affari per mezzo della quale, l'impresa non residente esercita in tutto o in parte, la sua attività nel territorio dello Stato.

L'istituto è diretto a risolvere, in via preventiva, questioni di elevata complessità che si attestano su un livello principalmente valutativo (come nei casi di “*transfer pricing*”) a fronte di preponderanti profili di fatto che non risultano di immediato accertamento.

Gli “accordi preventivi” sono caratterizzati da una articolata attività istruttoria, fatta di incontri, produzioni documentali e memorie illustrative: una volta raggiunta l'intesa, essa vincola contribuente e Amministrazione finanziaria per il periodo di imposta della stipula e per i quattro successivi.

Tuttavia, le circostanze assunte come “critiche” ai fini della formulazione dell'accordo, possono essere fatte valere retroattivamente, per le annualità precedenti, fino a quella di presentazione dell'istanza: in tal caso, nell'eventualità in cui dovesse rendersi necessario per il contribuente provvedere alla rettifica del comportamento adottato (ad esempio, mediante il ricorso ad una dichiarazione integrativa ovvero al ravvedimento operoso) l'Amministrazione finanziaria non potrà applicare alcuna sanzione.¹⁸³

Il panorama degli istituti di matrice bilaterale è stato recentemente arricchito dall'introduzione di una nuova procedura amministrativa diretta ad incentivare l'emersione delle stabili organizzazioni “occulte”, così da incoraggiare la certezza del diritto per le imprese ad attività internazionale, proseguendo la strada iniziata dagli “accordi preventivi” di cui all'art. 31-ter poc'anzi descritta.¹⁸⁴

Si tratta della “procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata”, introdotta dalla legge 96/2017 come misura di contrasto all'evasione da parte dei gruppi multinazionali che operano nella *digital economy*¹⁸⁵, settore in cui la dematerializzazione delle modalità d'esercizio dell'attività d'impresa rende oltremodo difficile individuare un criterio di collegamento tra le modalità di esecuzione delle operazioni imprenditoriali e gli Stati impositori.¹⁸⁶

L'istituto è rivolto a società ed enti non residenti che appartengono a gruppi multinazionali con un volume di ricavi consolidati superiore a un miliardo di euro annui, i quali effettuino nel territorio dello Stato cessioni di beni/prestazioni di servizi per un ammontare minimo di cinquanta milioni di euro per singola annualità.

¹⁸³ Nell'esaminare l'istituto in commento, G. Zizzo – “*Accordi preventivi e prospettive evolutive della cooperazione tra Fisco e imprese*”, in *Corriere tributario* n. 1/2019 – evidenzia come “l'efficacia del modulo considerato spinge a interrogarsi sulla possibilità di ampliarne la sfera di applicazione, allo stato circoscritta a questioni ... qualificate da profili di internazionalità. È però indubbio che l'esigenza di certezza del rapporto tributario alla quale risponde non è espressione esclusiva di dette questioni. La elevata complessità che le caratterizza può infatti ravvisarsi anche in alcune questioni puramente domestiche. Detta sfera ben potrebbe, pertanto, essere estesa a queste ultime”.

¹⁸⁴ La differenza tra i due istituti è questa: mentre gli accordi ex art. 31-ter consentono un riscontro preventivo circa la sussistenza o meno dei requisiti relativi all'esistenza o meno di una stabile organizzazione, viceversa, la procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata ha la finalità di consentire la definizione “in adesione” delle potenziali (quindi successive) contestazioni dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla presenza di una stabile organizzazione “occulta” relativamente a periodi di imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni (risultando la violazione già tecnicamente commessa).

¹⁸⁵ L'argomento della “digital economy” è stato oggetto di apposita relazione (cd. *deliverable*) da parte dell'OCSE, rilasciata nel settembre 2014 assieme ad altre che hanno riguardato tematiche che rientrano nel progetto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*) quali *transfer pricing* e proprietà intellettuale.

¹⁸⁶ Per un approfondimento sul tema, si rinvia a D. Avolio – L. Imperato, “*Effetti premiali per la nuova voluntary della stabile organizzazione*”, in *Corriere tributario* n. 29/2017.

Lo snodo procedimentale si verifica nella fase di interlocuzione con l'Agenzia delle Entrate ¹⁸⁷: un momento di confronto paritario e costruttivo con il contribuente volto ad analizzare le caratteristiche concrete di svolgimento dell'attività imprenditoriale, al fine di comprendere se tali elementi di fatto possano condurre ad una ipotesi di stabile organizzazione.

L'obiettivo del nuovo istituto partecipativo è quindi duplice: dal lato dell'Amministrazione finanziaria, esso consiste nella pronta individuazione di casi di stabile organizzazione occulta, consentendo così di assicurare stabilità al prelievo tributario; mentre, per il contribuente, tale regime porta ad un'agevole definizione del debito d'imposta, accompagnata da una spiccata premialità sul piano sanzionatorio.

Nello specifico, mediante la procedura in esame, si realizza un confronto paritetico con l'Erario che può sfociare nell'estinzione dei debiti tributari della stabile organizzazione mediante la conclusione di un accertamento con adesione, accompagnato da una riduzione alla metà delle sanzioni amministrative applicabili a norma dell'art. 2, comma 5, D.Lgs. 218/1997: pertanto, la sanzione passa dalla misura ordinaria di "un terzo" a quella speciale di "un sesto" del minimo previsto dalla legge.

In conclusione, attraverso l'introduzione della procedura di "cooperazione e collaborazione rafforzata", il Legislatore ha completato il percorso di incentivazione della *compliance* avviato con gli "accordi preventivi" ex art. 31-ter: infatti, tramite questi due istituti, si concede ai soggetti interessati - non soltanto la possibilità di definire consensualmente la situazione presente e quella futura - ma anche di regolarizzare il passato, beneficiando di condizioni sanzionatorie particolarmente vantaggiose. ¹⁸⁸

Esaminati i vari istituti che orbitano attorno al concetto di cooperative compliance, emerge un dato evidente: l'accesso è riservato prevalentemente alle imprese di maggiore dimensione.

Al contrario, il Legislatore non ha previsto attività di tipo preventivo per la platea delle "piccole e medie imprese", sebbene i costi che riguardano l'assolvimento degli adempimenti fiscali, incidano maggiormente proprio su queste ultime.

Pertanto, è sulle imprese di "minore" dimensione che avrebbe potuto soffermarsi l'attenzione del Legislatore, proponendo una innovazione nel rapporto tributario che potesse condurre ad una comune valutazione delle fattispecie più rilevanti, in modo da ridurre le inefficienze che discendono dalle difficoltà di interpretazione delle norme fiscali.

Una alternativa alla mancata previsione del regime di adempimento collaborativo per le PMI – diretta ad affrontare in via preventiva i profili ermeneutici di casi complessi – la si potrebbe individuare nella istituzione di un "Comitato fiscale": un collegio, indipendente e terzo, composto in maniera paritetica da rappresentanti di varie categorie (imprenditori,

¹⁸⁷ Il termine "interlocuzione" – diretto ad indicare un momento di discussione preventivo, meno rigido del classico contraddittorio endoprocedimentale – è presente anche nella disciplina del regime dell'adempimento collaborativo.

¹⁸⁸ Così C. Attardi – "Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata nel panorama dei modelli attuativi", in *Il Fisco* n. 43/2017

professionisti, funzionari amministrativi, giudici tributari), deputato ad emettere pareri su istanza del contribuente.¹⁸⁹

Una pronuncia in favore della PMI assumerebbe valore decisivo nell'eventualità in cui l'Amministrazione finanziaria volesse comunque procedere ad una attività accertativa: ricadrebbe così sull'Erario l'onere di dimostrare efficacemente la fondatezza della propria pretesa.

Al contempo, la presenza di un parere del Comitato fiscale favorevole all'impresa, conseguente ad una corretta rappresentazione degli elementi di fatto e di diritto – anche in caso di un successivo avviso di accertamento (eventualmente confermato in sede giudiziale) – potrebbe poi essere accompagnata dalla inapplicabilità delle sanzioni.

Proprio sull'aspetto sanzionatorio, sarebbe stato auspicabile – *de iure condendo* – un intervento più marcato da parte del Legislatore, in linea con quanto già avvenuto nell'ambito della disciplina in tema di *transfer pricing*, ove viene previsto il totale abbattimento della sanzione per infedele dichiarazione, nel caso sia fornita dal contribuente apposita documentazione sui criteri utilizzati per determinare i prezzi di trasferimento.¹⁹⁰

Ed in effetti, l'ipotetica previsione di una completa disapplicazione delle sanzioni per tutte le fattispecie concernenti la “*cooperative compliance*” (nelle occasioni in cui non si arrivi ad una soluzione condivisa) sarebbe stata sicuramente più in linea con lo spirito di trasparenza e collaborazione che caratterizza i nuovi strumenti di “certezza preventiva”.

Le nuove modalità di approccio alle relazioni tra Fisco e contribuente – basate sulla reciproca fiducia e sulla comprensione delle rispettive esigenze – avrebbero perciò dovuto presentare un decisivo aspetto premiale, anche e soprattutto in considerazione del fatto che il regime di adempimento collaborativo si fonda su una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali, in anticipo rispetto alla presentazione della dichiarazione.

¹⁸⁹ Soluzione proposta da V. Azzolini “Una ‘cooperative compliance’ alla ricerca di un contenuto” in Dialoghi tributari” n. 4 del 2015. L'Atrice aggiunge che, se l'attività di tutoraggio prevista dalla legge delega n. 23/2014 fosse stata realizzata anche per le piccole e medie imprese, “oltre a garantire una migliore assistenza alle PMI nell'assolvimento degli adempimenti previsti, avrebbe consentito altresì di indirizzare le verifiche dell'Amministrazione finanziaria in modo più mirato, dunque con maggiore efficacia e risparmi di spesa”.

¹⁹⁰ Sul punto, C. Romano – L. Chioldaroli, “Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra fisco e contribuente” in Corriere tributario n. 20/2015. Gli autori ricordano come il Legislatore ha previsto che, nel caso in cui il contribuente non sia concorde con la posizione espressa dal contribuente nell'ambito del regime della cooperative compliance, quest'ultimo benefici comunque di una riduzione delle sanzioni amministrative alla metà: una misura poco incisiva, se si considera che l'implementazione di un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale comporta maggiori costi per l'azienda in termini di adeguamento della *corporate tax governance*, senza dimenticare che il peso delle sanzioni amministrative nel contesto italiano è nettamente superiore a quello degli altri paesi.

Capitolo II – Principali interventi di revisione e riflessi sul principio di proporzionalità di matrice comunitaria

1. Una correzione “a tutto campo” delle violazioni dichiarative, ma permangono le incongruenze

Mediante il Capo II del decreto legislativo n. 158/2015 – rubricato “Sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi”¹⁹¹ – si è inteso dare attuazione all’articolo 8, comma 1, della legge n. 23 del 2014 contenente (come ampiamente rappresentato al capitolo precedente di questo lavoro) i criteri direttivi della riforma.

In particolare, il comma 1 lett. a) dell’art. 15 del d.lgs. 158/2015, ha rinnovato l’articolo 1 del D.Lgs. n. 471/1997 relativo alle violazioni in materia di dichiarazione delle imposte dirette, facendovi rientrare anche la disciplina sanzionatoria delle violazioni in materia di IRAP, prima contenuta all’interno dell’art. 32, D.Lgs. 446/1997.¹⁹²

Il nuovo comma 1, dell’art. 1, D.Lgs. 471/1997 contiene una peculiare disciplina in ordine alla omessa presentazione della dichiarazione, in quanto la sanzione viene proporzionata all’eventuale ritardo nell’adempimento.

In specie, se la dichiarazione omessa¹⁹³ viene presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza del termine di trasmissione, ma entro la data ultima di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, la sanzione base (dal 120 al 240% con un minimo di euro 250) viene ridotta della metà: un tanto, purché non abbia avuto inizio nessuna attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.¹⁹⁴

Di converso, quando la dichiarazione viene trasmessa oltre tale “data ultima”, la sanzione viene applicata in misura piena (anche se, nell’eventualità in cui non siano dovute imposte, nell’ammontare fisso da 250 a 1000 euro).

La riduzione sanzionatoria prevista dal D.Lgs. 158/2015 è quindi volta a distinguere – in un’ottica di maggiore proporzionalità – la condotta di chi omette la dichiarazione *tout court*, da quella di chi la presenta tardivamente oltre i 90 giorni e comunque prima che sia

¹⁹¹ Al fine di una visione d’insieme delle tematiche riguardanti il sistema sanzionatorio tributario – come novellato nel 2015 in attuazione della delega fiscale – si suggerisce: “Trattato di diritto sanzionatorio tributario” diretto da A. Giovannini, Giuffrè 2016.

¹⁹² Per un’analisi dell’art. 1, D.Lgs. 471/1997 nella sua versione originaria, si veda “Commentario breve alle leggi tributarie – Tomo II: Accertamento e Sanzioni” a cura di F. Moschetti, CEDAM, 2010, pag. 681 e seguenti. Per la comprensione, invece del regime antecedente l’entrata in vigore del d.lgs. 471/1997, si rinvia a Del Federico, “Le sanzioni amministrative nel diritto tributario”, Giuffrè, 1993, pag. 455 e ss., nonché Cordeiro Guerra, “Illecito tributario e sanzioni amministrative”, Giuffrè, 1996, pag. 219.

¹⁹³ Nell’ambito delle riforme, per quanto concerne l’omissione della dichiarazione, rimane comunque immutato il disposto del comma 7 dell’art. 1 del D.P.R. n. 322/1998, secondo cui: “sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l’applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono comunque titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti di imposta”.

¹⁹⁴ Pertanto, nella fattispecie considerata, si applica la sanzione dal 60 al 120% delle imposte dovute, con un minimo di euro 200; se non sono dovute imposte, si applica la sanzione in misura fissa, da un minimo di euro 150 ad un massimo di euro 500. Sul tema, D. Liburdi – G. Ranocchi, “Sanzioni per omessa dichiarazione rimodulate in funzione del comportamento del contribuente”, in Il fisco n. 41/2015.

intervenuta un'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria in relazione a quella annualità.

Nei successivi commi 2, 3 e 4 dell'articolo 1, D.Lgs. 471/1997, viene modificata la disciplina relativa ai casi di infedele dichiarazione, attraverso una graduazione della sanzione base, secondo la gravità del comportamento tenuto dal contribuente.

In particolare al comma 2, si prevede espressamente come la sanzione - compresa tra il 90 e il 180% - debba essere commisurata alla maggiore imposta dovuta o alla differenza del credito utilizzato.

Lo specifico riferimento "all'utilizzo del credito" – come espressamente contenuto nella nuova formulazione della norma – porta al superamento di una situazione che appariva poco ragionevole per il contribuente, venendo lo stesso in precedenza colpito da una sanzione proporzionale dal 100 al 200% in ordine ad una condotta (la mera esposizione del credito di imposta in dichiarazione) che non arrecava alcun danno all'Erario.¹⁹⁵

Ancora al comma 3, viene introdotta l'aggravante dell'aumento della metà della sanzione base in presenza di condotte fraudolente da parte del soggetto: tale incremento segue la logica posta a base della legge delega, conseguente alla necessità di punire in maniera più incisiva i comportamenti che siano caratterizzati da una certa insidiosità.¹⁹⁶

¹⁹⁵ Su tale ultimo aspetto, si segnala il contributo di S. Dorigo, *"Dichiarazione infedele a credito e definizione agevolata delle sanzioni"* in Corriere tributario n. 13/2017. L'Autore osserva come – anche nella versione modificata della norma – permangono talune problematiche applicative, in particolare per i casi in cui il credito venga esposto nella dichiarazione dell'annualità di formazione per poi essere utilizzato solo in periodi di imposta successivi. Non sono d'aiuto, secondo Dorigo, le indicazioni espresse dall'Agenzia delle Entrate che delinea un sistema nel quale l'applicazione della sanzione slitta dal momento della dichiarazione infedele a quello dell'utilizzo del credito, tipicamente in compensazione: *"sembra, in sostanza, di essere in presenza di una inestricabile contraddizione. La dichiarazione effettivamente infedele, in quanto riportante dati non veritieri dai quali è scaturito il credito non spettante – nell'esempio fatto quella del 2015 – non può comportare l'applicazione della sanzione proporzionale, non essendovi stato utilizzo; nel periodo di imposta nel quale siffatto impiego viene effettuato – il 2016 – non è ravvisabile una infedeltà essendosi limitato il contribuente a riportare ed utilizzare un credito pregresso"*.

L'Autore sembra far riferimento ad un esempio riportato al punto 15.3 della circolare n. 8 del 7 aprile 2017 in tema di determinazione della sanzione nell'ipotesi di dichiarazione infedele e credito d'imposta. La domanda posta è la seguente: la dichiarazione IVA relativa all'anno solare 2014 chiude con un credito di 100. La dichiarazione IVA dell'anno successivo chiude con un credito di 120 (che ingloba anche il credito di 100 dell'anno precedente). Quella del 2016 chiude con un credito di 180 (comprendente anche i 120 dell'anno precedente) che viene utilizzato (nel 2017) per 90 a scomputo dell'IVA periodica. Nel 2018 l'Agenzia accerta l'infedeltà della dichiarazione IVA del 2014, riducendo il credito di 100 a 30. Come viene determinata la sanzione? – Ecco la risposta secondo l'Amministrazione finanziaria: nel caso di specie, il credito utilizzato in compensazione nel 2017 (pari a 90 euro) è (...) inferiore all'eccedenza a credito complessiva maturata ante 2017 e compensabile, pari a 110 euro (30 maturati nel 2014 + 20 maturati nel 2015 e 60 maturati nel 2016). Trovando, quindi, il credito compensato capienza nel credito effettivamente disponibile nel 2017, non si applica la sanzione proporzionale di cui all'articolo 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (dal 90 al 180 per cento del credito indebitamente utilizzato) ma quella in misura fissa di cui all'art. 8 (da 250 a 2000 euro).

In ordine alla fattispecie poc'anzi descritta, già D. Deotto – Scritti di resistenza tributaria – IPSOA, 2016 – si poneva degli interrogativi, pervenendo ad una critica finale: *"A questo punto, gli Uffici, per il credito eventualmente utilizzato a distanza di anni, utilizzeranno una sorta di criterio FIFO oppure di LIFO, per individuare quale parte del credito attribuire all'annualità in cui sono originariamente commesse le violazioni? È evidente che si tratta di un clamoroso errore concettuale: un conto sono le violazioni relative alle infedeltà dichiarative (e alle eventuali violazioni 'prodromiche' relative alla stessa dichiarazione) altro sono le violazioni relative ai versamenti, alle compensazioni e agli indebiti utilizzi dei crediti derivanti dalle stesse dichiarazioni"*.

¹⁹⁶ Al contempo, come precisato dalla Relazione illustrativa al decreto legislativo n. 158/2015, tale modifica è finalizzata a "raccolgere" in via amministrativa, le fattispecie di dichiarazione fraudolenta che, per effetto delle modifiche apportate al d.lgs. 74/2000, non risultano più penalmente rilevanti. Si pensi, ad esempio, proprio al "nuovo" reato di

Al successivo comma 4, invece, viene prevista la riduzione di un terzo della sanzione base applicabile “*in sede di accertamento*”¹⁹⁷ nel caso in cui la maggiore imposta ovvero il minor credito siano complessivamente inferiori al 3% rispetto a quanto dichiarato.

La riduzione non si applica sia in caso di condotte fraudolente che di superamento del tetto di euro 30.000: la previsione di una tale soglia in misura fissa, rappresenta un correttivo volto a scongiurare l'introduzione di una franchigia di evasione – come tale, proporzionale all'ammontare dichiarato – che risulterebbe inevitabilmente più alta per i soggetti di grandi dimensioni.

Un'ulteriore riduzione – sempre di un terzo ma comunque alternativa a quella poc'anzi descritta – interviene in relazione alle ipotesi di errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito: al fine di beneficiare di tale riduzione, occorre che il componente positivo abbia concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente, mentre, in ordine al componente negativo, è necessario che lo stesso non sia stato dedotto più volte.¹⁹⁸

Esaminato il quadro normativo conseguente alle modifiche apportate dal D.Lgs. 158/2015, occorre evidenziare come lo stesso debba essere analizzato in combinato con le disposizioni in tema di ravvedimento operoso¹⁹⁹: un istituto che è stato rivisitato

‘dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici’ di cui all'art. 3, d.lgs. 74/2000 e alle relative soglie di punibilità, così come rimodulate dal d.lgs. 158/2015 ora in esame: affinché il fatto sia punibile, oltre al necessario superamento del tetto di 30.000 euro di imposta, l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione deve risultare superiore a un milione e cinquecentomila euro (prima un milione) ovvero, l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, deve essere superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila. Per un approfondimento sulla tematica – oltre a “*I nuovi reati tributari*”, a cura di I. Caraccioli (già citato al paragrafo 2 del precedente capitolo) – si rinvia a G. Liberatore, “*Revisione delle sanzioni tributarie penali*” in *Pratica fiscale e professionale* n. 2/2016, G. Sepio - M. Silvetti, “*Revisione del sistema penale tributario: gli interventi di riforma dei delitti dichiarativi*” in *Il fisco* n. 43/2015; A. Iorio - L. Ambrosi, “*Il nuovo reato di dichiarazione fraudolenta*” in *Corriere tributario* n. 47/2015.

¹⁹⁷ Sul punto, la risoluzione n. 131/2017 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito come “*presupposto per la piena operatività della riduzione sanzionatoria è la presenza di un'attività di controllo da parte degli organi accertatori, volta a verificare che l'infedeltà commessa dal contribuente sia caratterizzata dall'elemento soggettivo della colpevolezza, dell'assenza di frode e costruita attraverso una condotta non insidiosa per l'Amministrazione finanziaria*”. L'unica eccezione che consente l'applicazione “in forma autonoma” della riduzione sanzionatoria (da parte del contribuente in sede di correzione spontanea della dichiarazione) è il caso in cui l'errore, già rilevato in un'annualità dall'Ufficio, sia stato reiterato anche nei periodi di imposta successivi. Il documento di prassi è stato commentato in senso critico da D. Liburdi - M. Sironi – “*Le sanzioni per infedele dichiarazione: l'Agenzia delle Entrate indica i limiti per il ravvedimento operoso*”, in *Il fisco* n. 46/2017 – in ordine al fatto che venga negata la possibilità di applicare in modo autonomo e per principio generale, la norma di favore introdotta dalla riforma.

¹⁹⁸ Si evidenzia per completezza come, nelle ipotesi in cui l'errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito non abbia determinato alcun tipo di danno per l'Erario, la sanzione viene applicata nella misura fissa di 250 euro. Si tratta esclusivamente delle fattispecie in cui l'anticipazione o la posticipazione dell'elemento reddituale non abbia prodotto alcun vantaggio a favore del contribuente. Si pensi al classico caso in cui il contribuente anticipi un elemento positivo di reddito in un'annualità in perdita. È naturale che, laddove tale elemento positivo nell'annualità di corretta imputazione determini una maggiore imposta dovuta, deve ritenersi sussistente un danno erariale, con la conseguenza che la sanzione dovrà essere applicata nella misura proporzionale, sebbene ridotta.

¹⁹⁹ Al fine di comprendere come si concretizza l'istituto del ravvedimento operoso, si richiama il comma 2 dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, secondo cui: “*il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno*”. Sul punto, R. Fanelli - “*Il ravvedimento cambia pelle*” in *Corriere tributario* n. 6/2015 – ricorda come l'Amministrazione finanziaria (con la circolare n. 180/1998, richiamata dalla risoluzione n. 165/2007) ha precisato che: “*il termine ‘contestualmente’ che si rinviene nel comma 2 dell'art. 13 ... non deve essere inteso nel senso che tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento (rimozione*

(contestualmente alla riforma delle sanzioni) ad opera della Legge di Stabilità 2015 ²⁰⁰, seguendo la strada della cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, tramite un ripensamento delle opportunità di adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte di quest'ultimo. ²⁰¹

Ed infatti – il tentativo di informare il sistema delle sanzioni al principio di proporzionalità, così come interpretato dalle pronunce della Corte di Giustizia Europa – si concretizza, in particolare, nella sostanziale “graduazione” della misura sanzionatoria rispetto al comportamento effettivamente tenuto dal contribuente. ²⁰²

Al fine di assumere l'istituto del ravvedimento operoso quale strumento cardine nell'ottica della definizione spontanea delle pendenze fiscali, l'intervento operato dalla novella agisce su molteplici piani tra loro complementari. ²⁰³

Innanzitutto, seguendo un discorso di trasparenza, il contribuente deve essere messo in grado di conoscere quali informazioni fiscalmente rilevanti siano in possesso dell'Amministrazione finanziaria, al fine di stimolare un corretto adempimento degli obblighi dichiarativi ²⁰⁴, nonché un eventuale ravvedimento in ordine a quelli già assolti. ²⁰⁵

In relazione a tale ultimo aspetto – nel caso dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate – vengono eliminati i confini temporali che attenevano al ravvedimento operoso, consentendo così al contribuente di sanare le violazioni commesse anche qualora siano iniziate attività di controllo come “accessi, ispezioni e verifiche” e fino alla notifica di un atto di liquidazione o di accertamento, ovvero di comunicazioni recanti somme dovute ai sensi

formale della violazione e pagamento delle somme dovute) debbano avvenire nel 'medesimo giorno' ma com'è logico che sia, entro lo stesso limite temporale (trenta giorni, un anno, ecc.) previsto dalla norma”.

²⁰⁰ Legge 23 dicembre 2014, n. 190, intitolata “Disposizioni per la formazione annuale e pluriennale dello Stato”.

²⁰¹ Per un primo approccio ai temi della riforma sul ravvedimento operoso, si veda, F. Ricca – “Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la compliance” in Corriere tributario n. 43/2014. L'autore evidenzia come “questo rafforzamento della tax compliance, oltre a rappresentare di per sé, seppure nel senso non convenzionale, un'azione di contrasto dell'evasione attraverso l'incremento spontaneo del gettito, consentirà inoltre all'Agenzia delle entrate di concentrare le proprie risorse sui contribuenti meno collaborativi e trasparenti, che abbiano strutturato sistemi complessi e ben architettati di evasione e di frode o, comunque, ritenuti maggiormente a rischio”.

²⁰² Si veda sul punto, il contributo “Sanzioni fiscali e diritto europeo” redatto dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Genova del novembre 2016.

²⁰³ Come spiegato dalla relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità 2015: “le norme, che perseguono l'obiettivo primario di stimolare nel contribuente l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, individuano in quest'ultimo il protagonista attivo e consapevole della propria posizione fiscale e, a tal fine, individuano nell'Amministrazione fiscale prima di tutto una guida trasparente che, attraverso nuove e più avanzate forme di colloquio con il contribuente, anche prima che formalizzi la sua dichiarazione o che gli sia notificato un accertamento fiscale, possa consentirgli di conoscere elementi e informazioni utili affinché possa coerentemente adempiere agli obblighi fiscali”: dalla lettura di questo passaggio, le riforme del 2015 sembrano guardare maggiormente alle persone fisiche e alle piccole medie imprese, integrando così il discorso introdotto dall'OCSE nel 2013 e già recepito per i “Grandi contribuenti” con gli istituti di *cooperative compliance* descritti al paragrafo precedente.

²⁰⁴ Il pensiero va ai modelli di dichiarazione precompilata (introdotta dal d.lgs. 175/2014, proprio a partire dal 2015) che contiene informazioni in ordine a diverse tipologie di spesa effettuate dal contribuente. Per un'analisi dei risultati attuali, si rinvia a G. Marianetti - T. Creta, “Dichiarazione precompilata in crescita, ma il processo di acquisizione dei dati è ancora parziale”, in Corriere tributario n. 15/2018.

²⁰⁵ Come evidenziato da R. Cordeiro Guerra – “La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della compliance?” in Corriere tributario n. 5/2015 – “in quest'ottica si esalta, più che il controllo *ex post*, un'azione di suadente e mirata persuasione alla fedeltà fiscale, per sua natura in grado di raggiungere un numero maggiore di contribuenti e dunque di produrre un gettito più cospicuo e tendenzialmente più stabile”.

degli articoli 36-bis e 36-ter, DPR 633/1972, ovvero dell'art. 54-bis, DPR 633/1972 (legate al riscontro cartolare delle dichiarazioni).²⁰⁶

Di conseguenza, le sanzioni amministrative vengono modulate in funzione del momento in cui interviene il ravvedimento, prevedendo riduzioni tanto più elevate quanto più la regolarizzazione da parte del contribuente avviene in prossimità della violazione commessa.²⁰⁷

Volendo analizzare nel dettaglio le modalità di potenziamento del ravvedimento operoso, occorre rilevare che nella previgente disciplina, il fulcro dell'istituto ruotava attorno al comma 1, lett. b) dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997, il quale accorda il decremento della sanzione ad un ottavo del minimo, qualora la regolarizzazione degli errori o delle omissioni – anche se incidenti sulla determinazione del tributo – avvengono entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso della quale era stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.

A completamento di tale disposizione, le lettere a) e c) del comma 1, accordano poi la riduzione della sanzione ad un decimo del minimo, rispettivamente, nelle seguenti ipotesi:

- nel caso di mancato pagamento del tributo: quando viene eseguito nel termine di trenta giorni, ovvero,
- nel caso di mancata presentazione della dichiarazione: qualora venga poi trasmessa con un ritardo non superiore a novanta giorni.²⁰⁸

²⁰⁶ Vi è comunque da osservare come il nuovo “ravvedimento operoso” presenta anche degli aspetti di “non convenienza”: come rilevato da D. Deotto – M. Nadalutti – *“Questo ravvedimento non s'ha da fare”*, in Il fisco n. 12/2015 – *“in moltissimi casi, addirittura, al contribuente che commette più violazioni non conviene affatto avvalersi - sotto il mero profilo dell'esborso finanziario - del ravvedimento operoso, risultando più favorevole aspettare l'irrogazione dell'unica sanzione, per effetto del principio del cosiddetto 'cumulo giuridico' e di provvedere alla sua definizione attraverso i vari istituti deflativi presenti nell'ordinamento tributario. Infatti, ai fini del ravvedimento, in ipotesi di plurime violazioni, le stesse non possono essere cumulate giuridicamente secondo le regole sul concorso di violazioni e sulla continuazione di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, in considerazione del fatto che le disposizioni del cumulo giuridico possono essere applicate soltanto dagli Uffici impositori”*.

²⁰⁷ Nel commentare le novità normative, L. Lovecchio – *“In attesa di un esame sistematico della riforma delle sanzioni, utili chiarimenti dell'Agenzia sul ravvedimento”* in Corriere tributario n. 43/2016 – osserva come: *“nel confermare l'impossibilità tecnica di perfezionare il ravvedimento tramite dilazione dei versamenti, la circolare n. 42/E/2016 evidenzia che i pagamenti parziali eseguiti a titolo di imposte, interessi e sanzioni ridotte determinano comunque la regolarizzazione della violazione limitatamente all'importo versato. In caso di ravvedimento a 'tranches', il contribuente si espone al rischio che, nelle more del completamento della procedura agevolativa, venga notificato un atto impositivo che, pertanto, precluderebbe il perfezionamento della stessa”*.

²⁰⁸ Per completezza, accanto a tale ultima ipotesi, occorre rilevare l'introduzione – da parte del D.Lgs. 158/2015 – del nuovo comma 4-bis, art. 7, D.Lgs. 472/1997, il quale prevede che *“salvo quanto diversamente disposto dalle singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà”*. Con riferimento ai rapporti tra tale norma e la disposizione in tema di ravvedimento operoso, ci si è chiesti in dottrina se le due discipline possano operare congiuntamente. Sul punto, A. Carinci – *“Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni tributarie”* cit. – osserva come *“si possono ipotizzare due letture. Da un lato, dal momento che l'art. 7 è rivolto all'Agenzia, si può ritenere che la riduzione di cui al comma 4-bis operi nel solo caso in cui il ritardo non sia accompagnato dal perfezionamento del ravvedimento ... Quindi, che le due riduzioni siano tra loro alternative ... Il testo può però suggerire una diversa lettura. Sull'assunto che il rinvio operato a 'singole leggi di riferimento' non possa valere ad escludere l'operare della regola sul ravvedimento operoso, si può argomentare per l'applicazione congiunta delle due norme”*. In senso concorde alla seconda tesi, S. Carunchio, *“Le nuove tardività entro 30 giorni: ravvedimento operoso e imposta sulle successioni”* in Il fisco n. 10/2016.

La legge di stabilità del 2015 – oltre a confermare le suddette ipotesi di decremento delle sanzioni – inserisce nel corpo del comma 1 dell’articolo 13, quattro nuove previsioni, finalizzate ad ampliare l’orizzonte temporale del ravvedimento oltre lo spirare del termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno in cui la violazione è stata commessa.

Per quanto qui di interesse, l’art. 1 comma 636 della Legge 190/2014 introduce la lettera a-bis) che accorda la riduzione della sanzione ad un nono del minimo, qualora la regolarizzazione degli errori e delle omissioni – anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo – avvenga entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall’omissione o dall’errore.²⁰⁹

In tal caso - la sanatoria dell’errore mediante il ricorso all’istituto del ravvedimento operoso entro termini contigui rispetto alla scadenza prevista - consente di non “sconfinare” nell’ipotesi di dichiarazione infedele, permettendo così di derubricare ogni violazione a quella del mancato versamento dell’imposta, la quale viene punita in linea di principio, con la sanzione (più mite) del 30% (rispetto alla forbice 90-180%).

Le successive lettere b-bis) e b-ter) contemplano la riduzione della sanzione ad 1/7 e ad 1/6 del minimo, qualora la regolarizzazione dell’errore o dell’omissione avvenga rispettivamente “entro” ovvero addirittura “oltre” il termine della presentazione della dichiarazione relativa all’anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione,²¹⁰ realizzando così il nuovo ravvedimento operoso una sorta di “condono permanente”.²¹¹

Ricordiamo, infatti, come la regolarizzazione della propria posizione da parte del contribuente può operare fino alla notifica di un atto di accertamento o di liquidazione²¹² e

²⁰⁹ Con il comunicato del 18 dicembre 2015, l’Agenzia delle Entrate chiariva come l’introduzione di tale specifica ipotesi di regolarizzazione delle violazioni commesse mediante dichiarazione – prima non presente nell’ordinamento – porta al superamento dell’assimilazione della dichiarazione integrativa a quella tardiva, non risultando ad oggi, più necessaria. Spiega F. Zaccaria – *“Irregolarità dichiarative corrette nei primi 90 giorni: l’integrativa e la tardiva prendono strade diverse”* in Il fisco n. 5/2016 – come in origine, secondo un approccio ermeneutico basato sul dato testuale delle disposizioni sanzionatorie, si era ritenuto che una ipotesi di infedele dichiarazione dovesse essere punita con la sanzione proporzionale dal 100 al 200% anche quando l’integrazione veniva effettuata entro i primi 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione stessa. Successivamente – attraverso la citata costruzione logico/giuridica che equiparava, ai fini sanzionatori, la dichiarazione integrativa a quella tardiva – l’Agenzia aveva scongiurato le evidenti anomalie che si sarebbero venute a creare nel sistema a fronte della precedente impostazione.

²¹⁰ Termini che tornano applicabili anche nell’ambito degli omessi pagamenti, dove però (secondo il combinato disposto degli articoli 13, D.Lgs. 471/1997 e 13, D.Lgs. 472/1997) interviene un abbattimento ancora più consistente se la violazione viene corretta entro 30 giorni: per i primi 15 giorni, 1/15 della sanzione applicabile, in ordine al pagamento in ravvedimento per ogni giorno di ritardo (0,2%); dal 15° al 30° giorno, 1/10 della sanzione per tardivo versamento.

²¹¹ Richiamando l’espressione di A. Giovannini che si esprime in senso critico nei confronti della riforma dell’istituto, in *“Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il Fisco amico e il condono permanente”*, in Il fisco n. 4/2015. Osserva l’Autore come: *“il fatto che il ravvedimento sia ammesso entro gli ordinari termini di decadenza dell’Amministrazione dal suo potere di accertamento e il fatto che la sanzione, determinata in frazione, aumenti con l’approssimarsi di quella scadenza, finisce per scoraggiare, anziché incentivare, la resipiscenza del trasgressore. E infatti, la possibilità di essere scoperto diminuisce col passare del tempo: perché rivelare spontaneamente ciò che, in una scala crescente di probabilità, l’Amministrazione potrebbe non essere in grado di verificare? E perché dichiarare la malefatta se il rimedio, pur con un marginale costo aggiuntivo dovuto alla minore frazione di abbattimento della pena, può operare – nella peggiore delle ipotesi – anche una volta constatata la violazione dall’Amministrazione stessa?”*.

²¹² Ecco pertanto la grande novità rispetto al passato, quando l’accesso al ravvedimento veniva precluso nei casi in cui la violazione fosse stata già constatata, oppure fossero già iniziati accessi, ispezioni o verifiche, ovvero altre attività

che la resipiscenza dopo la semplice constatazione della violazione (a seguito ad esempio, dell'invio di un questionario, dell'accesso presso i locali del contribuente o della consegna di un PVC della Guardia di Finanza) determina soltanto il decremento della sanzione nella misura di 1/5.²¹³

Quale contraltare di detta previsione, viene espressamente stabilito – ex art. 1, comma 640, L. 190/2014 – che nei casi di sanatoria della violazione, i termini concessi all'Amministrazione finanziaria per la notifica degli atti di accertamento e liquidazione iniziano (nuovamente) a decorrere dalla presentazione della dichiarazione/correzione dell'errore, sebbene limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione.²¹⁴

Fornito un quadro d'insieme sul complesso tema del ravvedimento operoso, occorre effettuare un'analisi su come si coordinano le varie modalità di regolarizzazione spontanea – come tali, utilizzabili dal contribuente per sanare le violazioni poste in sede dichiarativa – rispetto alle novità introdotte dal d.lgs. 158/2015.

Al riguardo, si osserva come l'Agenzia delle Entrate – a mezzo della circolare n. 42/E/2016 – è intervenuta a fornire indicazioni sull'argomento, cercando di risolvere principalmente le questioni legate all'estensione temporale del nuovo istituto del ravvedimento operoso.

Una parte del documento di prassi è dedicata all'ipotesi di mancato invio della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario per la presentazione.

In tal caso, come già accennato, la dichiarazione si considera omessa “a tutti gli effetti”, non risultando così più percorribile alcuna ipotesi di ravvedimento: di conseguenza, troverà luogo una sanzione proporzionale nella forbice 120-240% dell'imposta non dichiarata, ovvero, se non emerge alcuna imposta a debito²¹⁵, nella misura fissa tra 250 e 1000 euro.

amministrative di cui l'autore (o i soggetti solidalmente obbligati) avevano avuto formale conoscenza. Come spiegato dall'Amministrazione Finanziaria con la circolare n. 180/1998, tale aspetto era diretto a “*preservare l'efficacia dissuasiva dei controlli stessi, ad evitare cioè che il trasgressore persista nella sua posizione di illegalità, con la riserva mentale di rimuovere gli effetti di tale comportamento solo una volta scoperto*”.

²¹³ Si osserva, per completezza, come – con l'introduzione della previsione di cui alla lettera b-quater – la Legge di stabilità 2015 ha contestualmente abrogato le disposizioni che stabilivano la possibilità di aderire ai contenuti dell'invito a comparire o del processo verbale di constatazione (ex artt. 5 e 5-bis della L. 218/1997) che comportavano la possibilità di usufruire di una riduzione della sanzione pecuniaria nella misura di 1/6 del minimo edittale. Tali opzioni, seppur formalmente qualificate come ipotesi di adesione, concretizzavano in realtà, forme di acquiescenza: per una analisi della disciplina precedente, si rinvia a M. Pierro, “*I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*” in Il fisco n. 4/2009, nonché M.T. Moscatelli, “*Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*” in Rassegna tributaria n. 1/2010.

²¹⁴ Critico sul punto, il pensiero di A. Carinci - “*Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*” in Il fisco n. 44/2014 – secondo cui: “*la previsione rischia di rappresentare un potenziale disincentivo al ravvedimento: il contribuente potrebbe infatti essere indotto a non promuovere la correzione spontanea, se questo, oltre al pagamento dell'imposta e delle sanzioni, comporta una riapertura dei termini di rettifica degli elementi corretti. Né si può dimenticare che il nuovo ravvedimento soppianta l'acquiescenza al PVC. Ebbene, nel caso di ravvedimento a seguito di un PVC, la proroga del termine di rettifica a favore dell'Amministrazione rischia di tradursi, di fatto, in una proroga generalizzata del potere di accertamento, anche perché la formula ‘elementi oggetto dell'integrazione’ appare suscettibile di un'interpretazione dagli incerti confini: il singolo elemento di reddito rettificato o tutti quelli della medesima tipologia/natura (es. i ricavi)?*”.

²¹⁵ Magari in virtù di perdite di imposta pregresse o di periodo, ipotesi che verrà affrontata in maniera specifica in uno dei prossimi paragrafi.

Come abbiamo visto – ai sensi del nuovo articolo 1, comma 1, Dlgs. 471/1997 – l'unica occasione lasciata al contribuente si concretizza nella possibilità di inoltrare la dichiarazione omessa entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo di imposta successivo, con un decremento della sanzione proporzionale al 60-120% oppure di quella fissa tra 150 e 500 euro.

Ferma restando l'impossibilità per il contribuente di accedere all'istituto del ravvedimento operoso (stante la dichiarazione omessa) quest'ultimo non potrà procedere in maniera autonoma, dovendo piuttosto attendere l'intervento dell'Amministrazione finanziaria, la quale, tramite la notifica del relativo atto impositivo, procederà all'irrogazione della sanzione in misura ridotta eventualmente legata alla riliquidazione delle imposte.²¹⁶

Proprio partendo dai casi di mancata trasmissione della dichiarazione nei termini, l'insieme delle recenti modifiche legislative in materia di "ravvedimento operoso" portano allo svolgimento di alcune riflessioni critiche, nel momento in cui viene effettuata una comparazione con le ipotesi di dichiarazione infedele.

Come abbiamo visto infatti, quando il contribuente regolarizza la propria posizione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, la sanzione per infedeltà dichiarativa viene ridotta ad 1/7 del minimo (passando quindi dal 90 al 12,86%), così come – nell'eventualità in cui dovesse essere iniziata una verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria ed il soggetto si ravvede prima della notifica dell'atto impositivo – vi è comunque un decremento pari a 1/5 (pertanto nella misura del 18%).

Diversamente, nell'ambito della ultra-tardività, il contribuente che si attiva entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo potrà soltanto vedersi ridurre la sanzione al 60%, non essendo tra l'altro previsto alcun beneficio oltre tale ultima scadenza (anche qualora dovesse agire in maniera spontanea, cioè prima di qualsiasi controllo da parte del Fisco).

Senza dimenticare che – proprio nel caso in cui dovessero scattare attività ispettive nel dato intervallo di tempo – resterà preclusa qualsiasi forma di riduzione, con conseguente applicazione della sanzione nella misura piena del 120-240% dell'imposta.

A fronte di un parallelismo tra le due forme di violazione in esame, di primo acchito emerge come l'ipotesi della omessa trasmissione della dichiarazione, presenta profili di punibilità più incisivi rispetto alle fattispecie di mera infedeltà.

²¹⁶ Si veda sul punto A.L. Cazzato, *"Il ravvedimento operoso al test della nuova stagione delle correzioni dichiarative"* in Il fisco n. 41/2016, la quale osserva che *"tale sanzione ridotta, secondo quanto si legge nella circolare, non è suscettibile di applicazione da parte del contribuente, ma può essere soltanto applicata dall'Ufficio nella successiva ed eventuale fase di controllo. Partendo, infatti, dall'assunto che l'adempimento sostanziale (presentazione della dichiarazione) non è più utilmente eseguibile (la dichiarazione presentata oltre 90 giorni, come appena detto, resta a tutti gli effetti di legge una dichiarazione omessa) l'errore non è più suscettibile di regolarizzazione mancando, ex lege, la possibilità di ravvedimento in relazione alla specifica ipotesi"*.

Tuttavia, viene osservato ²¹⁷ che - essendo obiettivo della riforma dell'istituto del ravvedimento quello di incentivare la resipiscenza del trasgressore - le ipotesi di trasmissione della dichiarazione oltre la scadenza avrebbero potuto trovare una sorte migliore.

In particolare, la condotta di un contribuente che provvede a sanare l'infedeltà della dichiarazione dei redditi (tempestivamente presentata), indicando una maggiore imposta soltanto a seguito dell'inizio di una attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, non si configura necessariamente come "meno grave" rispetto al comportamento di chi regolarizza un'omessa dichiarazione prima di aver notizia di una verifica fiscale.

Soprattutto perché vi sono dei casi in cui, la mancata presentazione della dichiarazione non si ricollega ad un intento evasivo, ma a considerazioni di tipo ermeneutico che presentano magari un proprio fondamento giuridico e/o economico.

Si pensi al caso delle persone fisiche che prestano attività in favore di organizzazioni internazionali – la quale è collegata a forme di esenzione in relazione a redditi da lavoro percepiti nell'esercizio delle proprie funzioni – che si vedono contestare la possibilità di beneficiare di tale agevolazione, sulla base di argomentazioni concernenti il loro *status*. ²¹⁸

Lo stesso può accadere nei confronti di società non residenti, nei cui confronti venga rilevata la sussistenza di una stabile organizzazione in Italia. ²¹⁹

Le fattispecie poc'anzi rappresentate dimostrano che la sanzione prevista per la dichiarazione omessa – risultando sensibilmente più elevata rispetto alle misure fissate per la sanatoria delle fattispecie di mera infedeltà – meriterebbe anch'essa di trovare profili di decremento, nei casi in cui la mancata presentazione sia da collegare a fattori prettamente ermeneutici. ²²⁰

Volendo quindi rintracciare delle soluzioni che possano mitigare l'impatto sanzionatorio nei casi sopra indicati, si potrebbe innanzitutto fare riferimento ad un precedente documento di prassi dell'Agenzia delle Entrate, al cui interno veniva indicata al contribuente la possibilità di regolarizzare le violazioni collegate al mancato versamento dei tributi, anche nell'ambito di una omessa presentazione della dichiarazione. ²²¹

Seguendo tale ipotesi, il pagamento delle imposte mediante il ricorso al "ravvedimento operoso" produrrebbe un vantaggio per il contribuente in termini di decremento delle sanzioni previste per l'omesso versamento, a seconda del tempo trascorso dalla violazione (e dell'eventuale avvio dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria).

²¹⁷ Da G. Sepio – F.M. Silvetti, *"Regolarizzazione delle violazioni dichiarative entro ed oltre novanta giorni"*, in *Il fisco* n. 42/2016

²¹⁸ Per un approccio iniziale, N. Arquilla, *"Il quadro RW tra obblighi di indicazione ed esoneri oggettivi"*, in *Corriere tributario* n. 30/2013.

²¹⁹ Per approfondimenti, A. Tomassini – R. Lupi, *"Stabili organizzazioni occulte: un altro caso di evasione interpretativa"* in *Dialoghi tributari* n. 3/2012, nonché, F. Bulgarelli, *"La resistibile immedesimazione tra stabili organizzazioni occulte e soggetti passivi dell'imposta sul reddito"* in *Rivista di Diritto Tributario* n. 12/2011.

²²⁰ In tema, F. Gallio – R. Lupi, *"Come coordinare il ravvedimento illimitato con le rettifiche 'a favore' e le dichiarazioni omesse"* in *Dialoghi tributari* n. 5/2014.

²²¹ Ci si riferisce alla circolare n. 54/E/2002 (par. 17.1) con il commento di A. Cissello – M. Negro, *"Sanzioni nell'omessa dichiarazione dei redditi"*, in *Il fisco* n. 35/2013.

Ciò comporterebbe, di conseguenza, l'irrogazione di una sanzione fissa in relazione alla omessa dichiarazione (di per sé, non più ravvedibile) qualora – in sede di accertamento – dovesse emergere un'imposta pari a zero, considerato il regolare pagamento del tributo.

Così facendo, il contribuente sarebbe quindi in grado di accedere ad una forma alternativa di sanatoria anche nelle fattispecie in esame (a condizione di poter disporre della liquidità necessaria per eseguire il pagamento immediato delle imposte, degli interessi e delle sanzioni da regolarizzare in ordine all'omesso versamento).²²²

Diversamente, rimarrebbe soltanto la possibilità di procedere all'invio spontaneo della dichiarazione omessa entro il termine di trasmissione di quella relativa al periodo di imposta successivo, così da attendere la notifica dell'atto impositivo con l'irrogazione della sanzione proporzionale ridotta – ex art. 1, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. 471/1997 – e poi avvalersi degli strumenti deflattivi del contenzioso (accertamento con adesione, mediazione, conciliazione giudiziale) e beneficiare di ulteriori agevolazioni.

In tale ambito, si è del parere che la presentazione spontanea (ancorché “ultra-tardiva”) della dichiarazione omessa, potrebbe indurre l'Ufficio ad applicare la disposizione contenuta al comma 1 dell'art. 7, D.Lgs. 472/1997, la quale permette di tenere in considerazione – nella determinazione della sanzione – l'opera svolta dal contribuente “*per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze*” della violazione commessa.²²³

Tale disposizione – come si avrà modo di vedere in maniera più ampia nel prosieguo del presente lavoro – dev'essere letta in combinato con il successivo comma 4, il quale prevede una riduzione delle sanzioni fino alla metà del minimo, in presenza di una “manifesta sproporzione” della misura irrogata.²²⁴

In circostanze come quelle in esame – legate, come detto, a valutazioni di tipo interpretativo piuttosto che ad intenti elusivi – gli Uffici potrebbero giungere ad una riduzione delle sanzioni (*motu proprio* oppure su istanza del contribuente) valorizzando la personalità del soggetto che si attiva in maniera spontanea al fine di rimediare all'illecito dallo stesso

²²² L'estinzione del debito tributario mediante l'integrale pagamento degli importi dovuti a seguito del ravvedimento, farebbe inoltre scattare la causa di non punibilità prevista dal nuovo art. 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000 in ordine al delitto di omessa dichiarazione. In alternativa, il contribuente potrebbe procedere all'invio spontaneo della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo di imposta successivo, di modo che – dopo la notificazione dell'atto impositivo dell'Amministrazione finanziaria – possa procedere all'effettuazione dei pagamenti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, salvo l'ulteriore termine di tre mesi (prorogabile una sola volta per lo stesso periodo) concesso dal Giudice secondo la previsione del successivo comma 3.

²²³ Volendo effettuare un parallelismo con il sistema penale, un'affine circostanza attenuante viene tipizzata all'interno dell'art. 62 c.p., norma che tiene in considerazione “*l'essersi prima del giudizio (...) adoperato spontaneamente ed efficacemente per elidere o attenuare le conseguenze dannose o pericolose del reato*”.

²²⁴ Sul punto, G. Beretta – “*Considerazioni sulla riduzione delle sanzioni amministrative per manifesta sproporzione*” in Rassegna tributaria n. 1/2017, pag. 78 – osserva che: “*a prescindere dalla modalità di determinazione della sanzione, al fine di applicare la riduzione della stessa per manifesta sproporzione, possono venire in rilievo tutti i criteri di cui al comma 1 dell'art. 7, ossia: a) la gravità della violazione, b) l'opera successivamente svolta dal trasgressore per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché c) la personalità del trasgressore e le sue condizioni economiche e sociali. Nessuno di essi prevale ipso iure sugli altri, atteso che il legislatore non ha stabilito puntualmente un preciso ordine gerarchico, bensì ha semplicemente previsto che nella determinazione della sanzione si possa fare riferimento a ciascuno di essi. Pertanto, l'Ufficio potrà attribuire maggior peso, a seconda delle circostanze concrete, ad uno solo di essi...*”.

posto in essere ²²⁵: l'Amministrazione darebbe così un segnale positivo, in linea con lo spirito della riforma del 2015.

Così facendo, la sanzione base del 120% delle imposte dovute – fissata per l'omessa dichiarazione ed eventualmente ridotta dalla metà, *ex comma 1, art. 1, D.Lgs. 471/1997* – potrebbe venire sensibilmente ridotta, così da mitigare il carico sanzionatorio nei confronti di quei contribuenti che si sono prontamente attivati per regolarizzare la propria posizione.

²²⁵ In tal senso, proprio la famosa circolare ministeriale n. 180 del 1998, indica un esempio di comportamento successivo alla commissione della violazione che potrebbe rilevare ai fini della determinazione in misura ridotta della sanzione: segnatamente, è *“il caso di colui che, pur non potendo più fruire degli abbattimenti della sanzione connessi al ravvedimento (art. 13) porti spontaneamente a conoscenza dell'Amministrazione l'infrazione commessa”*.

2. *La richiesta di scomputo delle perdite pregresse e l'applicazione della sanzione in base all'imposta "reale".*

Il tema delle perdite pregresse da utilizzare in diminuzione dei maggiori imponibili accertati dall'Amministrazione finanziaria – per quanto riguarda il piano sanzionatorio – è stato caratterizzato negli ultimi anni da una certa dose di indeterminatezza, a fronte dell'intervento di alcune pronunce della giurisprudenza di legittimità ²²⁶ (che vedremo nel prosieguo essere risultate molto dibattute in dottrina).

A livello legislativo, un primo passo verso la razionalizzazione della materia è stato compiuto attraverso l'articolo 35, DL 78/2010 che ha disciplinato – nell'ambito del consolidato nazionale e a partire dal 1° gennaio 2011 – lo scomputo delle perdite all'interno della tassazione di gruppo. ²²⁷

Seguendo le orme della suddetta disposizione, mediante l'articolo 25 dell'ormai noto D.Lgs. 158/2015 ²²⁸, il Legislatore ha previsto un procedimento generalizzato di computo in diminuzione delle perdite in accertamento che si affianca alla particolare disciplina prevista per i soggetti che aderiscono al consolidato. ²²⁹

Come evidenziato dalla relazione illustrativa al decreto legislativo in esame, la *ratio* della novella legislativa si identifica nella necessità di *“fornire certezza agli uffici e ai contribuenti in merito all'utilizzabilità delle perdite in accertamento, mediante l'introduzione di uno specifico iter procedurale”*. ²³⁰

²²⁶ Al riguardo, si vuole precisare come – al di là degli aspetti che attengono in maniera specifica il profilo sanzionatorio – il riconoscimento, in sede di accertamento, delle perdite pregresse da scomputare dal maggior reddito complessivo, non è mai stato messo in dubbio dall'Amministrazione finanziaria, trovando conferma nella risalente prassi ministeriale di cui alla risoluzione n. 1429 del 1976, alla circolare n. 7 del 1977 e da ultimo alla circolare n. 188/1998. Anche la Corte di Cassazione si è espressa principalmente nel senso che le perdite pregresse risultano scomputabili dall'imponibile lordo accertato: sul punto, si richiamano le sentenze n. 13014/2012 e n. 6663/2014, al cui interno la Suprema Corte ha precisato che la questione da risolvere non atteneva alla possibilità di scomputo delle perdite dalla nuova base imponibile, bensì solamente all'aspetto della commisurazione della sanzione (analizzeremo in maniera approfondita le richiamate pronunce nel prosieguo del paragrafo).

²²⁷ In questo caso particolare, la consolidata che trasferisce la perdita alla *“fiscal unit”*, se ne spossa a favore della consolidante, alla quale sola spetta la scelta – da effettuare mediante modello IPEC – se utilizzare o meno le perdite residue del gruppo in diminuzione del maggior imponibile accertato nei confronti di un singolo partecipante. I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate su tale disciplina sono contenuti nella circolare n. 27 del 2011, mentre l'attuazione di tali norme si è avuta con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 ottobre 2010, con il quale è stato approvato il modello per l'istanza di computo in diminuzione delle perdite (modello IPEC). Successivamente, a fronte delle modifiche apportate al regime di utilizzo delle perdite fiscali di cui all'art. 84 TUIR, è stato rilasciato un nuovo modello IPEC nonché rinnovate istruzioni con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 20 ottobre 2014.

²²⁸ In dettaglio, con il citato articolo 25 sono stati modificati: l'art. 42 del D.Lgs. n. 600/1973, relativo all'avviso di accertamento, cui è stato aggiunto il quarto comma; l'art. 7 del D.Lgs. n. 218/1997, in ordine all'atto di accertamento con adesione, al quale è stato aggiunto un quarto comma; l'art. 36-bis del D.Lgs. 600/1973 che regola la cd. liquidazione automatica, con l'introduzione del nuovo comma 3-bis.

²²⁹ Per un primo approccio al tema, si rinvia al Documento del 31 marzo 2016 della Fondazione Nazionale Commercialisti, redatto da S. Carunchio, il quale evidenzia come *“la previsione della nuova procedura è più che apprezzabile soprattutto nell'ottica della certezza del rapporto fiscale e nell'ottica sanzionatoria”*. Il commentatore si pone però un interrogativo in termini di contraddittorio preventivo: *“non sarebbe stato più coerente con i principi della delega fiscale del 2014 (e con quanto già previsto nello Statuto del contribuente) prevedere un contraddittorio nel quale inserire la procedura in esame, piuttosto che a seguito dell'emissione dell'avviso?”*.

²³⁰ Per una visione d'insieme della mutata disciplina si rinvia a S. M. Galardo, *“Perdite in accertamento: dall'IPEC all'IPEA”*, in *Corriere tributario* n. 18 del 2016.

A primo acchito potrebbe apparire incoerente (o quantomeno curioso) l'aver previsto – all'interno di un decreto legislativo che si propone di revisionare il sistema sanzionatorio – alcune norme procedurali in materia di accertamento delle imposte sui redditi: ma a ben vedere, la principale novità apportata dalla disposizione in commento, concerne in realtà, il parametro della sanzione applicabile in ipotesi di presentazione di una dichiarazione infedele.²³¹

Andando al cuore della rinnovata disciplina, viene innanzitutto previsto che le perdite “di periodo” o “coeve” (intendendosi, come tali, *“le perdite relative al periodo d'imposta oggetto dell'accertamento”* ex art. 42, c. 4, D.Lgs. 600/1973) debbono essere scomputate dall'Ufficio competente – in automatico e in via prioritaria rispetto alle perdite pregresse – così da poter ripristinare la situazione che si sarebbe realizzata qualora il contribuente avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta.²³²

A loro volta, le perdite pregresse – maturate cioè, in periodi di imposta antecedenti a quello oggetto di controllo e come tali non utilizzate in precedenza²³³ – possono essere fatte valere in sede di accertamento esclusivamente a seguito di specifica istanza del soggetto

²³¹ Come rilevato dalla circolare ASSONIME n. 25/2015 – Analisi degli schemi di decreti legislativi del 26 giugno 2015 attuativi delle delega fiscale – par. 2.2: *“in definitiva, con le disposizioni in commento si vuole solo ribadire, come è giusto che sia, la correlazione tra la effettiva maggiore imposta accertata (quella appunto riferibile al reddito complessivo netto delle perdite pregresse non utilizzate) e le sanzioni”*.

²³² Come spiegato da M. Pennesi – G. Gallucci, *“Lo scomputo delle perdite nei procedimenti di accertamento ordinario e con adesione, in Corriere tributario n. 25/2017: “nell'ipotesi in cui le perdite di periodo disconosciute siano già state utilizzate nella dichiarazione di un periodo di imposta successivo, l'Ufficio riscontra se il contribuente abbia, in tale dichiarazione, un basket di perdite capienti della stessa natura di quelle che ha già utilizzato. In caso affermativo, non emergerà un maggiore imponibile per effetto della riduzione operata dall'Ufficio che sarà limitata alla sola rettifica del quadro RS nell'ultima dichiarazione presentata. Qualora non residui un basket di perdite capienti della stessa natura di quelle utilizzate, invece, emergerà un maggiore imponibile. In tali circostanze è previsto che l'Ufficio proceda alla rettifica, ai sensi dei commi 1 e 2 dell'art. 42 del DPR n. 600/1973, dei redditi dei successivi periodi di imposta, notificando un atto in tempi quanto più possibili contestuali alla notifica dell'avviso di accertamento o di adesione dal quale lo stesso promana”*.

²³³ Sul punto, la circolare n. 15 del 28 aprile 2017, ha precisato inoltre che: *“per quanto riguarda le perdite pregresse occorre far riferimento a quelle che hanno trovato esposizione nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta oggetto di rettifica, in quanto ancora utilizzabili ai sensi dell'articolo 8 e 84 del TUIR...”*.

A tal proposito, si vuole evidenziare come, per i soggetti IRES, la disciplina del riporto in avanti delle perdite d'impresa è stata oggetto, nel corso del 2011, di importanti modifiche: infatti, l'art. 23, comma 9, DL 98/2011 ha profondamente inciso sulla struttura dell'art. 84 TUIR, mediante l'introduzione di un criterio quantitativo in sostituzione del soppresso limite temporale quinquennale (*La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valide per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare*). Attraverso il comma 23, art. 1, della Legge 145/2018 (Legge di bilancio 2019) che ha modificato l'art. 8 TUIR, tale modalità di riporto a nuovo delle perdite è stata prevista anche per le imprese individuali e società di persone, così da eliminare ogni differenziazione soggettiva nel trattamento delle perdite di impresa.

Per una completa ricostruzione della disciplina dedicata al riporto delle perdite, si veda L. Gaiani, *“Il nuovo regime delle perdite delle imprese IRPEF”* in Il fisco n. 6/2019.

Al fine di comprendere l'evoluzione della disciplina delle perdite nel corso degli anni, si rinvia a: S. M. Messina, *“La disciplina delle perdite”*, in Corriere tributario n. 46/2007; G. Frasoni, *“Le perdite fiscali ed il perduto ingegno del legislatore”*, in Dialoghi tributari, 2007, pag. 541; G. Zizzo, *“Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo delle perdite fiscali”*, in Rassegna tributaria n. 4/2008; L. Perrone, *“Le perdite nell'imposta sul reddito delle persone fisiche”*, in Rassegna tributaria n. 5/2012.

interessato (Modello IPEA) da trasmettere in via telematica ²³⁴, entro i termini di proposizione di un eventuale ricorso di cui all'art. 21, D.Lgs. 546/1992. ²³⁵

A fronte della presentazione della suddetta istanza ²³⁶, il relativo atto di accertamento è sospeso per sessanta giorni: entro tale scadenza, l'Ufficio deve procedere al riscontro circa l'esistenza e l'utilizzabilità delle perdite fatte valere dal contribuente ed in particolar modo, al ricalcolo dell'imposta dovuta in base al "nuovo" imponibile che emerge a seguito dell'abbattimento operato, nonché alla rideterminazione della sanzione che viene quindi collegata all'imposta "reale". ²³⁷

In particolare, l'Ufficio competente esegue un primo riscontro "cartolare" in ordine alla corrispondenza tra le perdite indicate nell'istanza e quelle riportate all'interno della dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo d'imposta, dovendo tener conto di eventuali rettifiche apportate dal contribuente tramite dichiarazione integrativa ovvero derivanti da precedenti atti impositivi.

In seconda battuta, viene verificato se tali perdite siano state eventualmente utilizzate in relazione alle annualità successive a quella oggetto di accertamento, al fine di individuare l'ammontare non più disponibile. ²³⁸

Infine, l'Ufficio scomputa dal maggior reddito accertato le perdite pregresse, nel limite del minore tra l'importo richiesto con il Modello IPEA e quello effettivamente utilizzabile, così come risultante dalle verifiche poc'anzi descritte.

²³⁴ Un primo modello da utilizzare per presentare istanza di scomputo delle perdite pregresse (modello IPEA) è stato approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 aprile 2016, poi sostituito da un successivo Provvedimento del 12 ottobre 2016 che ha introdotto il formato attualmente in uso, da presentarsi all'Amministrazione finanziaria esclusivamente in via telematica. Per un approfondimento, si rinvia a: D. Libranti, "Lo scomputo delle perdite in accertamento alla prova dei contribuenti", in Corriere tributario n. 44/2016, la quale illustra le novità in materia attraverso la proposizione di alcuni esempi numerici.

²³⁵ Ossia, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, oltre all'eventuale periodo di sospensione feriale che, ove del caso, dovrà essere computato in aumento. Nella distinta ipotesi dell'istanza di adesione a seguito di notifica dell'avviso di accertamento, bisognerà tener conto anche del periodo di sospensione di novanta giorni, così come previsto dall'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 218/1997. Infine, nel caso di procedimento di accertamento con adesione, avviato su istanza del contribuente ovvero su invito dell'Ufficio, anteriormente alla notifica dell'avviso di accertamento, il modello va presentato nel corso del contraddittorio, avendo quale termine naturale la conclusione del procedimento stesso.

²³⁶ Sul punto, è interessante rilevare come la disciplina in commento sia stata introdotta nonostante le osservazioni critiche contenute nel parere reso dalle Commissioni riunite 2^a Giustizia e 6^a Finanze del Senato, alle quali era stato domandato di verificare se l'intervento in esame fosse coerente con l'insieme delle regole che disciplina l'impiego delle perdite di periodo: *"invero, postulare l'esistenza di una facoltà di chiedere che le perdite in discorso siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati significa escludere l'esistenza di un diritto incondizionato allo scomputo dei risultati reddituali di segno negativo e ciò in palese contraddizione con le regole desumibili dal sistema che impediscono al contribuente di scegliere il periodo d'imposta d'impiego"*.

²³⁷ La sanzione di cui trattasi è quella prevista all'articolo 1 del D.Lgs. n. 471/1997 per l'illecito di dichiarazione infedele.

²³⁸ Sul punto, la richiamata circolare n. 15/2017 precisa che il riscontro delle perdite dovrà tenere conto delle ordinarie regole di formazione della base imponibile in relazione alle deduzioni operabili in sede dichiarativa al netto delle perdite pregresse: *"ad esempio, l'agevolazione ACE opera dopo aver determinato il reddito complessivo netto che risulta già ridotto di eventuali perdite pregresse e, laddove l'importo del rendimento nozionale superi il reddito complessivo netto, l'eccedenza può essere riportata nei periodi d'imposta successivi, senza alcun limite quantitativo e temporale (Circolari 23 maggio 2014, n. 12 e 3 giugno 2015, n. 21)"*.

Di conseguenza, l'Amministrazione procede a comunicare al contribuente l'esito del ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta e delle sanzioni alla stessa correlate.

In particolare, qualora l'avviso di accertamento sia stato già notificato, tale comunicazione avviene entro sessanta giorni dalla trasmissione telematica dell'istanza.

Si osserva al riguardo, come il risultato relativo al ricalcolo dell'imposta e delle sanzioni non risulta autonomo rispetto all'avviso notificato, per cui l'atto impugnabile rimane sempre quello di accertamento, anche nell'ipotesi in cui l'unico motivo di ricorso riguardi la possibilità che le perdite riconosciute in diminuzione dall'Ufficio siano inferiori a quelle richieste in istanza.

In caso di adesione a seguito di avviso di accertamento, invece, l'Ufficio predispone l'atto contenente la determinazione dei maggiori imponibili al netto delle perdite utilizzabili, entro il termine naturale del procedimento.²³⁹

Al termine della procedura, l'Amministrazione provvede a ridurre – nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata – l'importo delle perdite riportabili ai sensi degli articoli 8 e 84 del TUIR, per un importo pari a quelle effettivamente scomputate all'interno dell'avviso di accertamento ovvero in adesione: pertanto, non è necessario che il contribuente predisponga e trasmetta apposita dichiarazione integrativa, in quanto tale attività viene demandata all'Ufficio.

Esposto il quadro generale della normativa e provando ora ad approfondire le criticità che riguardano i profili sanzionatori, occorre ricordare come – prima dell'introduzione della procedura per il riconoscimento delle perdite in sede di accertamento da parte dell'art. 25 D.Lgs. 158/2015 – la questione ruotava attorno all'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità sul punto e alle conseguenti critiche della dottrina.

Secondo un'interpretazione costante, la Corte di Cassazione riteneva che la sanzione per infedele dichiarazione dovesse essere commisurata all'imposta (cd. virtuale) derivante dal reddito originariamente determinato dall'Amministrazione in sede di accertamento (al lordo, quindi, di eventuali perdite pregresse).

In particolare – a partire dell'ordinanza n. 13014 del 2011 – la Suprema Corte evidenziava come: *“la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1 (...) è intesa a prevenire la presentazione da parte dei contribuenti di dichiarazioni infedeli; conseguentemente, le corrispondenti sanzioni, di natura amministrativa, sono da riconnettersi al solo dato obiettivo della dichiarazione di un reddito inferiore: è tale infedele*

²³⁹ In caso di mancato perfezionamento dell'adesione, l'avviso di accertamento originariamente notificato conserva la sua efficacia e l'Ufficio che lo ha emesso – in base alle risultanze del Modello IPEA presentato nel corso del contraddittorio – ricalcola comunque l'eventuale imposta dovuta e le relative sanzioni, computando in diminuzione dai maggiori imponibili accertati, le perdite delle quali ha riscontrato l'utilizzabilità. Anche nelle ipotesi di accertamento con adesione antecedente alla notifica dell'avviso di accertamento, il termine naturale combacia con la conclusione del procedimento: in caso di mancato perfezionamento della definizione, l'Ufficio – previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite – emette l'avviso di accertamento tenendo comunque conto degli importi indicati in istanza.

*dichiarazione che legittima e rende necessario il conseguente accertamento, il quale a sua volta determina l'irrogazione della sanzione".*²⁴⁰

In altre parole, partendo dal generico concetto secondo cui la compensazione *“presuppone ontologicamente l'esistenza di un credito e di un debito così che non è possibile ammettere una compensazione se non ammettendo l'esistenza di un debito”*, nella fattispecie in esame quest'ultimo coinciderebbe con l'imposta *“astrattamente”* evasa la quale verrebbe assorbita dall'esistenza di un *“credito”* derivante dalle perdite fiscali riportate da un periodo di imposta precedente.

Argomentazioni che venivano poi riprese nella ordinanza n. 16333 del 2012, ove la Suprema Corte torna sull'ipotesi in cui, a fronte dell'esistenza di perdite pregresse, la mancata dichiarazione del reddito di impresa non abbia comportato in concreto alcuna evasione d'imposta: *“le sanzioni amministrative previste dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 1, per il caso di dichiarazione infedele, sono dovute a prescindere dalla circostanza che l'imposta, non dichiarata, vada poi effettivamente riscossa oppure, come nella specie, debba essere compensata con crediti rinvenienti dalla definitiva stabilizzazione di perdite fiscali anteriori”*.

La ricostruzione operata dalla Cassazione faceva trasparire dubbi sul piano della punibilità, in ordine ad un'ipotesi da cui non emergeva alcun danno per le casse dello Stato²⁴¹; tuttavia, altra parte della dottrina²⁴² aveva comunque apprezzato l'intento della Suprema Corte che – nel tentativo di rimediare all'assenza di una esplicita regolamentazione della fattispecie – cercava di non lasciare priva di conseguenze sanzionatorie una condotta che aveva pur sempre portato il contribuente a dichiarare in origine, un reddito in misura inferiore a quella accertata dall'Ufficio,

A chiudere il cerchio interveniva la sentenza n. 6663 del 2014, al cui interno la Suprema Corte aggiungeva che il proprio orientamento trova ulteriore riscontro positivo nel comma 1 dell'art. 4, D.Lgs. 471/1997, secondo cui, per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile

²⁴⁰ Nel commentare le argomentazioni espresse dalla Cassazione, R. Fanelli – *“Le perdite compensabili non evitano la sanzione per dichiarazione infedele”* in Corriere tributario n. 36/2011 – riteneva che la Suprema Corte mostrasse di *“confondere la perdita fiscale con i crediti fiscali e i redditi imponibili con i debiti fiscali”*, sottolineando come per le società commerciali, la riduzione del reddito imponibile tramite l'utilizzo delle perdite (nei limiti e alle condizioni previste dall'art. 84 del TUIR) è comunque una operazione che *“precede”* la determinazione dell'imposta dovuta.

²⁴¹ Il testo della pronuncia poc'anzi citata è presente in Rivista di diritto tributario n. 11/2012 con commento di M. Beghin – *“L'accertamento di un maggior reddito d'impresa in presenza di perdite fiscali pregresse inutilizzate: l'irrogazione delle sanzioni tributarie e l'imposta <double face>”* – secondo cui per la Cassazione esisterebbero (erroneamente) due distinti concetti di imposta dovuta, uno per i profili sostanziali, l'altro per i profili sanzionatori: *“i puntuali riferimenti al reddito imponibile e all'imposta dovuta, che fanno capolino nel comma 2 dell'art. 1 (D.Lgs. n. 471/1997) dimostrano che, attraverso quella disposizione sanzionatoria, il legislatore intende colpire non già chi si sia tout court sottratto alla dichiarazione di ricchezze in concreto esistenti, bensì coloro i quali, attraverso quella dichiarazione infedele, abbiano comunicato al fisco un imponibile diverso da quello effettivo e, de plano, sottratto risorse monetarie alla collettività”*.

²⁴² Così G. Ferranti, *“Perdite di periodi di imposta precedenti e accertamento: Corte di Cassazione più <rigida> dell'Agenzia delle Entrate”* in Corriere tributario n. 44 del 2012.

Dello stesso avviso A. Borgoglio – *“Sanzione da infedele dichiarazione e compensazione del maggior reddito con perdite pregresse”* in Il fisco n. 38/2012 – che definisce come *“ineccepibile”* la statuizione circa l'irrogabilità della sanzione per infedele dichiarazione.

in base alle dichiarazioni: *“dunque, quel che assume rilievo sono la liquidazione e la liquidabilità dell'imposta, logicamente e cronologicamente prodromiche rispetto alla fase in cui acquistano o possono acquistare rilievo titoli di compensazione o anche lo stesso pagamento dell'imposta.*

*Ed i parametri prescelti dal legislatore evidenziano che si ha pur sempre riguardo, nella liquidazione dell'imposta, al reddito imponibile, ossia al reddito espressione della capacità contributiva dell'impresa, come cristallizzato dalla dichiarazione che innesta il successivo accertamento, il quale verifica, appunto, i dati e gli elementi nella dichiarazione contenuti”.*²⁴³

La Cassazione si pronunciava inoltre sulla compatibilità delle proprie argomentazioni rispetto al principio di proporzionalità di matrice comunitaria, rilevando come non fosse prospettabile alcun *vulnus* in ordine alla realizzazione delle libertà fondamentali indicate nel Trattato: *“si consideri, tra l'altro, che la sanzione in oggetto, essendo ragguagliata alla maggiore imposta liquidata, ossia alla differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, è pienamente rispondente alla funzione dissuasiva tipica della sanzione, volta a prevenire e non già a correggere le irregolarità, riuscendo per conseguenza proporzionata all'obiettivo perseguito”.*

Nell'analizzare in senso critico tale ultima pronuncia della Cassazione sul tema, è stato evidenziato ²⁴⁴ come in realtà, la corretta interpretazione dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997 è quella che collega l'emersione del maggior reddito accertato ad una imposta determinabile e contestabile al contribuente medesimo: cosicché, qualora dovessero intervenire perdite di esercizi precedenti in misura tale da poter consentire la compensazione con detto maggior reddito (quale quello indicato dal contribuente e rettificato dall'amministrazione finanziaria) non sarebbe configurabile la violazione di infedele dichiarazione prevista dalla norma e, di conseguenza, non sarebbe irrogabile la relativa sanzione.

²⁴³ La sentenza è commentata in senso critico da M. Busico – “Profili sanzionatori del riconoscimento delle perdite pregresse in sede di accertamento”, in *Corriere tributario* n. 22/2014 – che evidenzia come *“nel caso in esame, per effetto del riporto delle perdite fiscali, alla dichiarazione infedele non segue alcuna maggiore imposta dovuta o minor credito spettante, per cui la sanzione proporzionale in questione non ha ragione di essere applicata, anche perché non trova la base di calcolo per la sua determinazione; sotto queste circostanze si può invece sostenere l'applicazione della sanzione fissa di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 suddetto”* (norma che prevede che: quando sono omessi ovvero non sono indicati in maniera esatta o completa, dati rilevanti per la determinazione del tributo, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2000).

²⁴⁴ Così, M. Grandinetti, “Determinazione della base imponibile IRES, perdite pregresse e sanzioni per (mancato) danno erariale”, in *Rivista di diritto tributario* n. 4/2014.

Dello stesso tenore, le considerazioni di E. Mattesi – “Modalità di accertamento delle perdite fiscali” in *Il fisco* n. 20/2015 – che aggiunge: *“d'altra parte, neanche l'eventuale circostanza che il contribuente abbia sottratto ad imposizione componenti del reddito d'impresa (comunque compensabili con le perdite fiscali pregresse) sembra poter giustificare l'applicazione della sanzione sostanziale individuata dalla Cassazione, data la menzionata assenza di un reddito imponibile e/o di una maggiore imposta dovuta dallo stesso contribuente. Sotto questo profilo, dunque, si potrebbe addirittura ritenere che l'inapplicabilità delle sanzioni sia riconducibile alle cause di non punibilità stabilite dall'art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997”* (secondo cui, non sono punibili “le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo).

Tale visione si fonda sul presupposto che la disciplina del riporto delle perdite – in connessione ai tributi “ciclici” che caratterizzano il nostro ordinamento – ha come scopo quello di porre rimedio alle distorsioni create dalla convenzionale suddivisione della vita d’impresa in periodi di imposta: in particolare, una tassazione del reddito d’impresa che sia orientata unicamente al risultato della singola annualità (ignorando quindi ciò che è avvenuto prima) non è basata su un indice effettivo di capacità contributiva, ma su un dato provvisorio e ipotetico.²⁴⁵

In altre parole, tale istituto viene previsto dal nostro ordinamento al fine di conciliare l’esigenza dell’Erario di ottenere un certo gettito in relazione ai periodi di imposta in cui il soggetto passivo produce “reddito imponibile”, con quella di assicurare comunque una tassazione collegata al “reddito complessivo”.²⁴⁶

Di conseguenza, la sanzione per infedele dichiarazione sarebbe da applicare all’imposta relativa al reddito imponibile che ha assorbito le perdite pregresse in disponibilità del soggetto che esercita attività d’impresa.

Ciò detto, è chiaro che la *ratio* delle disposizioni introdotte dall’art. 25, D.Lgs. 158/2015, segue il tipo di ricostruzione poc’anzi rappresentato.

Sull’operatività della rinnovata disciplina, permangono tuttavia, alcune questioni.

La prima riguarda la decorrenza delle nuove norme: attraverso il comma 5 dell’art. 25, viene previsto che le disposizioni di cui ai commi precedenti entrano in vigore il 1° gennaio 2016 con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini per l’accertamento di cui all’art. 43 del DPR n. 600/1973.

Al riguardo, ci si chiede se la presentazione del modello IPEA possa riguardare anche situazioni collegate ad annualità precedenti all’introduzione della nuova regolamentazione.

Sul punto, la risposta dovrebbe risultare positiva, considerando come la disciplina in esame sembra non mostrare carattere innovativo e ciò per due ordini di motivi: il primo, tenuto conto che era già presente nel nostro ordinamento analoga regolamentazione riguardo al

²⁴⁵ Come noto, una corretta tassazione sul reddito - effettuata cioè in conformità ai principi costituzionali della capacità contributiva e dell’uguaglianza tributaria - richiede di tener conto del reddito prodotto alla fine della vita del soggetto passivo, così da considerare, oltre al reddito maturato in un determinato periodo, anche le perdite eventualmente subite in altre annualità; tuttavia, la necessità di avere un gettito annuale, nonché le rispettive esigenze di semplificazione e controllo fiscale, impongono che la tassazione del reddito di impresa avvenga all’interno di singoli periodi di imposta, con la possibile emersione di effetti distorsivi. Per un approfondimento sul tema, F. Tesauro - “Riporto delle perdite e la incostituzionalità della sua esclusione dall’imponibile dell’ILOR, in Bollettino tributario n. 6/1988.

²⁴⁶ In argomento, A. Giovanardi, “Il riporto delle perdite” in “Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario” a cura di F. Tesauro, Torino, 1996. Dello stesso tenore le considerazioni di G. Zizzo - “Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo di perdite su crediti”, in Rassegna tributaria n. 4/2008 – secondo cui, sino a quando il risultato di una certa annualità si limita ad assorbire le perdite pregresse, non può considerarsi sussistente una capacità contributiva di periodo: è per questo motivo che il nostro ordinamento tributario considera anche i periodi di imposta successivi per misurare la capacità contributiva del soggetto passivo IRES e garantire così una tassazione ad essa commisurata. È stato inoltre sottolineato da L. Tosi - “Il requisito di effettività” in “Trattato di diritto tributario” a cura di A. Amatucci, Padova, 1994 – che l’istituto del riporto delle perdite garantisce anche il principio di effettività poiché la tassazione si basa su una capacità contributiva al netto dei costi sostenuti.

consolidato; il secondo, trovandoci di fronte ad una misura che si innesta sui principi fondamentali dell'ordinamento tributario, quale quello di capacità contributiva.

In tal senso – considerato che le misure introdotte dal “Decreto sanzioni” in tema di scomputo delle perdite, non rivestono natura “innovativa” – l’istituto potrebbe addirittura intervenire in relazione ad accertamenti non ancora definiti in contenzioso.²⁴⁷

Un altro problema riguarda la “sorte” delle perdite pregresse indicate nel modello IPEA, nell’eventualità in cui venga proposto ricorso nei confronti dell’avviso di accertamento ed il giudizio si concluda poi in senso favorevole al contribuente.

Sul punto, si rileva come l’Amministrazione finanziaria – al paragrafo 3.4 della circolare n. 15/2017 – si sia espressa nel senso che l’indicazione nel modello IPEA delle perdite pregresse da utilizzare in abbattimento del reddito imponibile ne comporta la definitiva “indisponibilità”, anche nel caso in cui venga presentato ricorso contro il relativo avviso di accertamento.

La CTR del Veneto, però – con la sentenza n. 404 del 2017 – ha ritenuto che tale indisponibilità venga meno nel momento in cui l’avviso di accertamento sia poi annullato in contenzioso, risultando doveroso che la società possa ritornare in possesso delle perdite indicate, poiché in caso contrario, ne risulterebbe ingiustamente privata.²⁴⁸

A tal proposito, è stato osservato come – al fine di non veder inutilmente “sacrificate” le perdite offerte in assorbimento del maggior imponibile (ingiustamente) accertato – il contribuente si ritroverebbe costretto a dover ripresentare tutte le dichiarazioni nel frattempo trasmesse, al fine di poter tenere di nuovo “a disposizione” quegli importi messi in precedenza a servizio di un atto risultato poi illegittimo.²⁴⁹

Sembra quindi auspicabile che sia al più presto introdotto – se non normativamente, almeno in via interpretativa – un meccanismo di soluzione di tale circostanza.²⁵⁰

Ulteriore profilo di interesse concerne l’individuazione del termine ultimo di rettifica delle perdite da parte dei competenti Uffici fiscali, al fine di non decadere dal relativo potere di accertamento.

²⁴⁷ Per un approfondimento, si rinvia a L. Miele – “Controlli, le perdite ritornano in gioco”, in *Il Sole 24 Ore* del 30 settembre 2015.

²⁴⁸ La pronuncia viene commentata da F. Gallio, “Perdite utilizzate tramite il modello IPEC: tornano alla società che le ha prodotte se l’avviso di accertamento è annullato” in *Il fisco* n. 21/2017. L’Autore osserva come “*sul punto, la stessa Corte di Cassazione in una recente sentenza (n. 2197/2015), decidendo in un caso di nullità della notifica, ha rilevato che, laddove il contribuente ha pagato la cartella solo per scongiurare le conseguenze pregiudizievoli derivanti dalla iscrizione ipotecaria posta a garanzia del credito sui beni immobili di proprietà, tale pagamento non comporta la rinuncia alle eccezioni di nullità avanzate in ordine alla regolarità della notifica. A maggior ragione, nel caso in esame, la richiesta di utilizzare le perdite non comporta acquiescenza ai rilievi dell’Ufficio, ma permette alla società di evitare il pagamento degli importi dovuti nel corso del contenzioso (in primis, un terzo a seguito della notifica del ricorso). Pertanto, nel caso in cui l’avviso di accertamento venga dichiarato nullo, gli importi ripresi a tassazione vengono meno e la società dovrebbe riacquistare le perdite utilizzate per coprirli*”.

²⁴⁹ Così S. Trettel, “Scomputo delle perdite nell’accertamento individuale: l’IPEC fa da modello”, in *Il fisco* n. 46/2015. L’Autore prospetta la possibilità di considerare in contenzioso, all’interno delle spese di giudizio, il danno subito dal contribuente in termini di ulteriori adempimenti fiscali, a fronte di una situazione allo stesso non imputabile.

²⁵⁰ Come evidenziato da G. Ferranti, “Scomputo delle perdite in sede di accertamento: una disciplina da completare”, in *Corriere tributario* n. 1/2016.

Sul punto – soprattutto a seguito dell’eliminazione del vincolo quinquennale di riporto a nuovo delle perdite, come tale non più imposto sia dall’art. 84 che (più di recente) dall’art. 8 del TUIR – è sorto il dubbio se una tale rettifica debba riferirsi al periodo di imposta in cui il contribuente procede al loro utilizzo in assorbimento del maggior imponibile accertato, oppure all’annualità in cui le stesse vengono ad emersione.

L’eventuale adesione alla prima soluzione interpretativa²⁵¹ comporterebbe – allo stato della vigente normativa che non prevede più limiti temporali – l’inevitabile dilatazione del periodo entro cui l’Amministrazione finanziaria potrebbe procedere alla rettifica: di conseguenza, oltre a vedersi pregiudicare il proprio diritto alla conoscenza di termini certi entro cui venga ad esplicarsi l’azione accertativa dell’Erario, il contribuente si ritroverebbe eventualmente a dover archiviare la documentazione contabile di riferimento oltre i termini previsti dal codice civile.²⁵²

Negli anni (e ben prima che intervenisse la modifica di cui al D.Lgs. 158/2015) la giurisprudenza di merito si è espressa nel senso che i termini di accertamento ex art. 43 DPR n. 600/1973, debbano ragionevolmente riferirsi al periodo di imposta in cui le perdite pregresse si sono formate.

Ne sono testimonianza le sentenze della CTR Veneto n. 18 del 2007 e della CTR Piemonte n. 1332/2014, secondo cui i termini relativi alla possibilità di contestare la spettanza di perdite fiscali riportabili a nuovo, decorrono dall’annualità di emersione delle stesse e non da quella del loro utilizzo.²⁵³

Sulla stessa linea, la recente sentenza n. 5078/2018 della CTP Milano, la quale ha rilevato come l’Agenzia sia incorsa nella decadenza del potere accertativo, non avendo rettificato la perdita entro il quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui la perdita stessa si è realizzata.²⁵⁴

²⁵¹ Che si fonda sulla riconduzione della perdita ad un ordinario componente negativo, accertabile nell’anno di sua deduzione dal reddito imponibile.

²⁵² Ai sensi dell’art. 2220 del codice civile, le scritture contabili devono essere conservate per dalla data dell’ultima registrazione. Per un ulteriore approfondimento: A. D’Ugo – M. Nessi, “*Redazione e conservazione delle scritture contabili: aspetti civilistici e fiscali*”, in Il fisco n. 38 del 2006.

²⁵³ Le pronunce sono richiamate da E. Mattesi – “Modalità di accertamento delle perdite fiscali” cit. – che per completezza evidenzia come tale ricostruzione sembra essere stata confermata anche dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 417 del 2015: la Suprema Corte – considerato che, in pendenza del ricorso avverso l’accertamento del reddito dell’anno in cui era stata utilizzata la perdita (2003), l’esito del contenzioso instaurato per il precedente anno di formazione della stessa (1998) non si era ancora concluso – ha evidenziato la sussistenza di un rapporto di pregiudizialità tra le due controversie, tale da rendere necessaria (ex art. 295 c.p.c.) la sospensione del giudizio relativo all’annualità 2003 in attesa della definizione di quello incardinato per il 1998 (in cui, come detto, era emersa la perdita riportata a nuovo: nell’assumere tale decisione, la Suprema Corte ha quindi considerato che l’accertamento sulla reale disponibilità delle perdite da riportare a nuovo, vada effettuato con riguardo all’annualità in cui le perdite si sono formate e non al periodo di imposta di successivo utilizzo).

²⁵⁴ Tale pronuncia è stata commentata da G. Pintaudi – P. Ronca, “Rettifica delle perdite fiscali: il termine per l’accertamento decorre dalla loro formazione. Termini di decadenza per la rettifica delle perdite pregresse tra certezza del diritto, oneri probatori e abuso del diritto” in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria n. 4/2019. I due Autori concordano con le argomentazioni espresse dalla CTP Milano, sebbene una parte dei commentatori (Rebecca – Zanni, Perdite fiscali, Guida operativa, Il Sole 24 Ore, 2012) abbia rilevato che una tale interpretazione potrebbe incentivare condotte di natura abusiva nelle ipotesi in cui il contribuente “generi” perdite fittizie al fine di poterle utilizzare una volta decorsi i termini di accertamento (calcolati a partire dall’annualità in cui le perdite si sono formate): “*tale argomentazione non sembra tuttavia condivisibile per le seguenti ragioni. Innanzitutto, i contribuenti non possono scegliere il periodo di imposta in*

Come abbiamo visto (al di là di qualche aspetto ancora dubbio) attraverso le disposizioni esaminate viene sgombrato il campo dalle incertezze che caratterizzavano la delicata questione del trattamento sanzionatorio applicabile a seguito dello scomputo delle perdite pregresse in sede di accertamento.

In particolare, il riferimento contenuto all'art. 25 – secondo cui *“l'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta e delle sanzioni correlate”* – risolve la questione relativa alla necessità di applicare la misura della sanzione all'imposta reale, piuttosto che a quella virtuale, “bocciando” la ricostruzione proposta dalla Cassazione.

Purtuttavia, cosa resta della finalità sottesa all'orientamento precedentemente indicato dalla Suprema Corte, come tale, *“intesa a prevenire la presentazione da parte dei contribuenti di dichiarazioni infedeli”*?

Intervenendo solo “di riflesso” sui profili sanzionatori, il Legislatore sembra abbassare un po' la guardia in ordine all'aspetto del contrasto all'evasione, rischiando di lasciare campo libero a quei soggetti che dispongono di perdite da riportare in avanti; soggetti che potrebbero essere indotti a concorrere ad una singolare “scommessa” con il Fisco: sottodimensionare i propri imponibili e “passare alla cassa” nel momento in cui dovessero incorrere in un accertamento.

Proprio nell'ipotesi di sottoposizione a controllo, l'eventuale irrogazione di una misura sanzionatoria non rivestirebbe un carattere realmente “dissuasivo”, in considerazione dell'abbattimento dell'imponibile conseguente all'utilizzo delle perdite pregresse.

In una sorta di “compromesso” tra l'intento punitivo-dissuasivo manifestato dalla Cassazione e la ricostruzione puramente giuridica espressa in dottrina, potrebbe risultare più adeguata una specifica sanzione per infedele dichiarazione – comunque rapportata al maggior imponibile emerso in sede di controllo – ma calibrata al ribasso (ad esempio dimezzata) dovendo comunque dar atto di un danno per l'Erario che risulta minore o addirittura nullo.²⁵⁵

Se la soluzione poc'anzi esposta dovesse essere avvertita come troppo afflittiva per il contribuente, si potrebbe pensare all'applicazione della sanzione residuale ex art. 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997 nella misura massima di 2000 euro, nelle ipotesi in cui non residui alcun importo a titolo di imposta in conseguenza del totale abbattimento del maggior imponibile a seguito dell'utilizzo delle perdite pregresse.

cui compensare le perdite fiscali pregresse, dal momento che dette perdite abbattono il reddito imponibile secondo l'automatismo previsto dall'art. 84 TUIR. Infatti, in presenza di reddito di impresa, le perdite disponibili devono essere utilizzate in diminuzione del reddito in misura non superiore all'ottanta per cento dello stesso e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. In tale ottica, il contribuente animato da un intento abusivo dovrebbe essere in grado di ‘programmare’ un orizzonte temporale di almeno cinque periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale, circostanza che appare poco ragionevole”.

²⁵⁵ Soluzione suggerita da A. Mastroberti – “Più certezza sullo scomputo delle perdite in accertamento” in Il fisco n. 43/2015 – che aggiunge: *“attualmente, peraltro, stante che abbiamo diverse modalità di scomputo delle perdite, ci si trova al cospetto di disparità di trattamento a seconda che il contribuente abbia riportato in avanti perdite a scomputo integrale od a scomputo limitato. Nel primo caso (è questa anche la situazione dei contribuenti IRPEF in contabilità ordinaria) quest'ultimo rimarrebbe esente da sanzioni, ma nel secondo caso il contribuente sembra destinato a sopportare l'applicazione di sanzioni sulle maggiori imposte liquidabili sul 20% della base imponibile scaturente dopo lo scomputo delle perdite”.*

Un tanto, analogamente a quei casi (come ad esempio quello collegato alla violazione delle norme che regolano l'imputazione temporale dei componenti reddituali)²⁵⁶ in relazione ai quali non si verifica alcun danno per l'Erario.²⁵⁷

²⁵⁶ L'ipotesi di erronea imputazione di un elemento contabile nella determinazione del reddito d'esercizio è disciplinata dall'art. 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (così come modificato dall'art. 15, D.Lgs. 158/2015) prevedendo - al comma 2 - una sanzione amministrativa dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante. Il successivo comma 4 prevede poi una riduzione di un terzo quando l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250. Per un approfondimento, E. Sesini – M. Castellani, “Le novità in dichiarazione per i contribuenti che utilizzano il regime per cassa” in *Pratica fiscale e professionale* n. 17/2018.

²⁵⁷ Ancora G. Ferranti, “Scomputo delle perdite in sede di accertamento: una disciplina da completare”, cit.

3. In tema di “reverse charge”, il Legislatore nazionale si scopre “ultra-europeo”

Nel corso degli anni, argomento di rilevante interesse è stato quello collegato ai profili di corrispondenza all’ordinamento comunitario del trattamento sanzionatorio applicabile in sede di “reverse charge”²⁵⁸ ed in particolare, quando il cessionario o committente – nel momento in cui viene individuato quale debitore d’imposta (come nel caso di acquisto intracomunitario di beni) – non effettui ovvero esegua tardivamente gli adempimenti tributari posti a suo carico (in specie, integrazione della fattura ricevuta dal cedente o prestatore estero).

In tale contesto, dubbi di conformità al principio di proporzionalità di derivazione comunitaria, sorgono ad esempio, in ordine all’eventuale irrogazione di una sanzione pari all’imposta in capo ad acquirenti che non soffrono di limitazioni all’esercizio del diritto alla detrazione²⁵⁹, per i quali l’osservanza del predetto regime si traduce in una “partita di giro” (risultando un’imposta di identico ammontare, sia “a debito” che “a credito”).

Perplessità che aumentano nel momento in cui si va a considerare che, da un lato, sono state ampliate nel tempo le ipotesi in cui trova applicazione il sistema del “reverse charge”, dall’altro, risulta sempre più complesso per i contribuenti interessati comprendere quando la fattispecie rientri nel regime speciale anziché in quello ordinario di applicazione dell’IVA.²⁶⁰

Problemi di sproporzione in tal senso, non si riscontravano all’interno della disciplina vigente prima dell’intervento del D.Lgs. n. 471/1997: infatti, l’art. 41, comma 6, DPR n. 633/1972²⁶¹ prevedeva che – qualora la violazione degli obblighi collegati al reverse charge non avesse comportato variazioni in ordine alle risultanze delle liquidazioni periodiche, ovvero in sede di dichiarazione annuale – non fosse dovuto alcun pagamento d’imposta, risultando applicabile in via residuale, soltanto una sanzione fissa.

²⁵⁸ In pratica, il regime dell’inversione contabile (cd. reverse charge) comporta una modifica del debitore di imposta verso l’Erario (che normalmente coincide con il cedente/fornitore, il quale la riceve con il pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente) poiché in questo caso il debitore diviene direttamente il cessionario/committente: il meccanismo si perfeziona con l’emissione della fattura da parte del cedente/prestatore senza l’addebito dell’imposta, la quale deve essere integrata dal destinatario del documento contabile. Principalmente, sono due i motivi per cui, in alcuni casi, l’imposta viene applicata secondo questo regime:

- ipotesi in cui il reverse charge costituisce il modo più agevole per assoggettare l’operazione ad imposta (questo accade, ad esempio, nel caso degli acquisti intracomunitari e degli acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti);
- ipotesi in cui si vuole evitare che vengano perpetrate “truffe” in uno specifico settore (circostanza che può ricorrere nel caso di acquisti di rottami, acquisti di servizi da subappaltatori nel settore edile, acquisti di fabbricati strumentali ed acquisti di cellulari e componenti per computer).

Per un approccio alla disciplina, si consiglia F. Tesaro – Istituzioni di diritto tributario – Parte speciale, UTET, aggiornato al maggio 2018 (pag. 243).

²⁵⁹ Ex art. 19-bis.1: in ordine ad aerei, beni di lusso e imbarcazioni da diporto; costi collegati ad auto e moto; prestazioni di trasporto di persone; alimenti e bevande; spese di rappresentanza; acquisto e lavori relativi a fabbricati a destinazione abitativa. Per una completa analisi della disciplina si rinvia a R. Rizzardi, *Prontuario IVA*, Il Sole 24 Ore, ediz. 2015.

²⁶⁰ Come ad esempio, nell’ambito del settore edile di cui all’art. 17, comma 6, DPR 633/1972, in relazione al quale si contano diversi interventi dell’Agenzia delle Entrate, al fine di spiegare se una data operazione rientri o meno nel suddetto regime. Ciro D’Ardia – “Reverse charge: le ipotesi più frequenti di regolare (e irregolare) applicazione” in *L’IVA* n. 12/2011 – parla di “oltre 25 documenti di prassi emanati a partire dal 2007”.

²⁶¹ Poi abrogato dall’art. 16, D.Lgs 471/1997

Il quadro viene a mutare radicalmente con l'introduzione del comma 9-bis all'interno dell'art. 6, D.Lgs. 471/1997 da parte della Legge 244/2007 (Legge di stabilità 2008).

Nella sostanza, la novella legislativa arrivava a prevedere due tipi di sanzioni proporzionali:

- una, più grave, dal 100 al 200 per cento dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi soggetti al regime dell'inversione contabile, che trovava applicazione in tutti quei casi in cui l'imposta non era stata assolta dal contribuente (nemmeno in modo irregolare);
- l'altra, più lieve, pari al 3 per cento dell'imposta, che trovava invece applicazione in tutti i casi in cui l'IVA era stata assolta, anche in modo irregolare: ci si riferiva, ad esempio, a quei casi in cui il cessionario/committente ovvero il cedente/prestatore avessero versato l'imposta nei modi ordinari, anziché secondo il meccanismo dell'inversione contabile

Nel fissare le sanzioni applicabili al mancato assolvimento dell'IVA mediante il meccanismo dell'inversione contabile, il legislatore enunciava anche il principio secondo cui era fatto salvo "il diritto alle detrazioni ai sensi dell'art. 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633" qualora l'imposta fosse stata assolta, benché irregolarmente, dal cessionario/committente ovvero dal cedente/prestatore: così facendo, veniva salvaguardato il principio di neutralità fiscale in base al quale la detrazione dell'Iva dev'essere riconosciuta tutte le volte in cui gli obblighi sostanziali sono stati soddisfatti.

L'Amministrazione finanziaria – chiamata a pronunciarsi all'epoca sulla possibilità di applicare tale principio anche quando gli adempimenti sostanziali di versamento dell'imposta venivano effettuati dai contribuenti soltanto a seguito di controllo – con la risoluzione n. 56 del 2009, richiamava la sentenza "Ecotrade" della Corte di Giustizia Europea ²⁶², arrivando a precisare che: *"laddove sia constatata una violazione del regime dell'inversione contabile che comporti, in quella sede, l'assolvimento del tributo da parte dei contribuenti, contestualmente all'accertamento del debito, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta"*.

Pertanto - ferma restando l'applicazione della sanzione amministrativa tra il 100 e il 200% in ordine all'inosservanza degli obblighi previsti dalla disciplina IVA - il contribuente

²⁶² Lo si ricorderà, la sentenza "Ecotrade" è stata oggetto di analisi al Capitolo I, paragrafo 1. Sul punto, la Corte di Giustizia Europea rilevava che: *"il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano omessi dai soggetti passivi. Di conseguenza, poiché l'amministrazione fiscale dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario della prestazione di servizi di cui trattasi, è debitore dell'IVA, essa non può imporre, riguardo al diritto di quest'ultimo di detrarre l'imposta in questione, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso"*. La CGUE arrivava quindi a concludere che: *"una prassi di rettifica e di accertamento che sanziona l'inosservanza, ad opera del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione, eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi ai sensi dell'art. 22, n. 7, della sesta direttiva, posto che il diritto comunitario non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione, allo scopo di sanzionare l'inosservanza dei detti obblighi"*.

non era tenuto a versare alcun ammontare a titolo di imposta all'Erario qualora gli fosse stata riconosciuta la spettanza integrale della detrazione.

Inizialmente, con alcune decisioni del 2010²⁶³, anche la Cassazione si mise sulla strada tracciata dalla CGUE, fino a quando – con una sorprendente inversione di marcia avvenuta nel corso del 2013²⁶⁴ – arrivò a sostenere che non andassero considerate come “formali” le violazioni relative al mancato assolvimento degli adempimenti legati all'auto-fatturazione e alla registrazione in regime d'inversione contabile, poiché una tale condotta portava all'omesso versamento del tributo, ostacolando al contempo l'azione di accertamento del Fisco: veniva quindi impedito il riconoscimento della detrazione dell'imposta al contribuente, in quanto non eseguiva obblighi ritenuti “sostanziali”.

A fronte del contrasto giurisprudenziale, la stessa Cassazione rimetteva nuovamente la palla alla Corte di Giustizia Europea in merito alle conseguenze dell'omessa osservanza degli adempimenti collegati al *reverse charge*.²⁶⁵

Veniva però osservato in dottrina come – alla luce dei principi precedentemente espressi all'interno della sentenza “Ecotrade” – l'ordinanza di rinvio alla CGUE rappresentava una “occasione sprecata” poiché l'aspetto da chiarire in sede unionale non era tanto quello relativo alla sanzione “impropria” del riconoscimento o meno del diritto alla detrazione d'imposta (come detto, già risolto dalla Corte Europea) quanto quello collegato alla possibilità di applicare un'imposta proporzionale (nella misura “afflittiva” dal 100 al 200%) in ipotesi di mancata o tardiva osservanza degli obblighi di fatturazione da parte del cessionario/prestatore.²⁶⁶

²⁶³ Ci si riferisce a Cass. 5 maggio 2010, n. 10819, nella quale la Suprema Corte affermava che “*nel reverse charge, l'inosservanza da parte del contribuente delle formalità prescritte dalla normativa nazionale non può privarlo del suo diritto alla detrazione, giacché il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano omessi dai soggetti passivi*”. La pronuncia è stata commentata da P. Centore, “Reverse charge interno ed esterno al vaglio della Cassazione” in GT – Rivista di giurisprudenza italiana n. 8 del 2010.

Dello stesso tenore Cass. 17588 del 20 luglio 2010, con cui la Cassazione evidenziava che: “*le violazioni consistenti nella omessa integrazione di fatture intracomunitarie e nella conseguente omissione delle relative registrazioni non possono dar luogo al recupero di alcuna maggiore Iva, in quanto devono ritenersi riferite ad adempimenti formali, privi di rilievo nella determinazione del tributo*”. Al riguardo, si veda il commento di G. Pagani, “Violazioni non sanzionabili perché meramente formali: casi operativi” in Il fisco n. 29/2011.

²⁶⁴ A seguito della sentenza n. 10819/10 la citata sentenza n. 20771/13 dove veniva osservato che “*la cosiddetta autofatturazione (...) mira a propiziare l'assunzione dell'obbligo dell'imposta, al fine di consentire la detrazione del corrispondente importo. In questi casi, l'annotazione sul libro delle fatture emesse vale in luogo del pagamento dell'imposta in dogana; il debito che ne scaturisce è, però, neutralizzato dall'annotazione nel registro degli acquisti, che equivale all'annotazione della bolletta doganale*”. Di conseguenza: “*le registrazioni (...) assolvono senz'altro una funzione sostanziale e non meramente formale; e ciò in quanto, annullandosi a vicenda, comportano che non sorga alcun debito nei confronti dell'amministrazione fiscale*”. Per un commento, L. Sabbi, “Diritto di detrazione e violazioni formali nel regime di inversione contabile dell'IVA” in Rassegna tributaria n. 2/2014.

²⁶⁵ Ci si riferisce alla questione pregiudiziale sollevata tramite ordinanza n. 25035 del 7 novembre 2013. Per un'ulteriore punto di vista sul contesto, G. Guarnerio, “Reverse charge tra forma e sostanza: rinvio alla Corte di Giustizia Europea” in Il fisco n. 10/2014.

²⁶⁶ Come evidenziato da S. Cameli – P. Maspes, “Reverse charge e diritto alla detrazione: quousque tandem?” in Corriere tributario n. 46/2013.

La Corte di Giustizia Europea, come preventivato – mediante la sentenza *Idexx Laboratories Italia* ²⁶⁷ – ribadiva che la mancata osservanza degli obblighi connessi all’inversione contabile, in presenza di un contribuente non avente limitazioni al diritto alla detrazione dell’IVA sugli acquisti, concretizza una violazione di carattere formale che non determina un debito in termini di imposta. ²⁶⁸

Accanto a tale decisione, si affiancava la pronuncia “Equoland” che – nell’esaminare proprio il sistema italiano – evidenziava come *“una sanzione consistente in un diniego del diritto alla detrazione non è conforme alla sesta Direttiva nel caso in cui non fossero accertati nessuna frode o danno per il bilancio dello Stato”*. ²⁶⁹

Di fronte al suddetto orientamento unionale, più di recente la Corte di Cassazione ha affermato che la violazione descritta – dovendosi qualificare come “formale” – non poteva comportare l’applicazione di sanzioni amministrative proporzionali ²⁷⁰, arrivando in un’occasione a confermare una pronuncia di merito (CTR Umbria n. 2/2006) che richiamava l’art. 10, comma 3, dello Statuto del Contribuente in termini di “mera violazione formale senza alcun debito d’imposta” ²⁷¹ (si giungeva così a superare le indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate con la risoluzione del 2009).

In una situazione di obiettiva confusione, il D.Lgs. 158/2015 ha cercato di dar voce al principio di proporzionalità di derivazione europea, differenziando il trattamento sanzionatorio nell’ambito dell’inversione contabile in funzione dell’effettiva pericolosità della condotta perpetrata dal contribuente e di conseguenza, del concreto pregiudizio sofferto dall’Erario.

In particolare, l’articolo 15 del citato Decreto è intervenuto sull’art. 6, D.Lgs. 471/1997, rinnovando il comma 9-bis con l’aggiunta di tre nuovi commi: 9-bis 1, 9-bis 2 e 9-bis 3.

Sul punto, occorre innanzitutto rilevare come l’attuale versione del comma 9-bis provvede ad elencare le fattispecie che rientrano nel reverse charge, configurando quindi le ipotesi alle quali vanno applicate le sanzioni in caso di mancato o tardivo adempimento dei relativi obblighi da parte del cessionario o committente (omessa annotazione nel registro IVA delle fatture emesse e in quello degli acquisti). ²⁷²

²⁶⁷ Sentenza della Corte di Giustizia del 27 settembre 2012, C-590/13. Per un commento approfondito, si veda P. Murgo, “Gli adempimenti strumentali nel modello di applicazione delle operazioni comunitarie e la rilevanza della fattura”, in *Rivista di diritto tributario*, fasc. 11, 2014.

²⁶⁸ Causa C-590/13 commentata da M. Basilavecchia, “Inadempimenti formali nell’inversione contabile” in *Corriere tributario* n. 6 del 2015.

²⁶⁹ Sul punto, M. Damiani, “Riconosciuto il carattere formale delle violazioni ma resta il nodo sanzioni”, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 7/2015.

²⁷⁰ Cfr Cass. 5072 del 2015 con commento di B. Santacroce - B. Rossi, “Omesso reverse charge e profili sanzionatori” in *Corriere tributario* n. 22/2015, i quali evidenziavano come: “*Sul piano sanzionatorio, ogni difesa della sanzione del 100% pare del tutto anacronistica e contraria al principio di proporzionalità, in ragione del fatto che la non corretta applicazione della regola del reverse charge non arreca danni all’Erario (in termini di imposta), né in concreto costituisce un ostacolo all’attività di controllo. È dunque auspicabile un deciso intervento riformatore del sistema sanzionatorio, in linea con i principi comunitari sopra illustrati*”.

²⁷¹ Cfr Cass. 7576 del 2015, annotata da M. Bancalari, “L’omessa doppia annotazione delle fatture non impedisce la detrazione IVA nel reverse charge” in *Il fisco* n. 19/2015.

²⁷² E cioè: - le operazioni di cui all’art. 17, DPR n. 633/1972: trattasi delle operazioni - territorialmente rilevanti in Italia - poste in essere da un soggetto “non stabilito” nei confronti di un soggetto passivo “stabilito” in Italia, collegate

La disposizione stabilisce una sanzione in misura fissa che va da un minimo di 500 euro ad un massimo di 20.000, da applicare in capo al cessionario/committente che omette di assolvere l’IVA in qualità di debitore d’imposta, sempreché quest’ultimo non soffra di limitazioni all’esercizio del diritto alla detrazione e l’operazione risulti dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 16 e seguenti del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Diversamente – laddove l’irregolarità riguardi anche l’omessa annotazione nei registri contabili (assumendosi che ciò sia il preludio ad una mancata contabilizzazione anche dei ricavi) – la sanzione viene calcolata in misura proporzionale dal 5 al 10% dell’imponibile, con un minimo di 1000 euro.²⁷³

Peraltro – proprio in presenza di un’imposta che il cessionario/committente non avrebbe potuto detrarsi – resta ferma l’applicazione della sanzione di cui all’art. 6, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997, pari al novanta per cento dell’ammontare della detrazione compiuta²⁷⁴,

alla circostanza che il cliente italiano debba emettere autofattura (in caso di fornitore extraUE) ovvero integrare la fattura (in caso di fornitore stabilito all’interno dell’UE);

- cessioni effettuate dai produttori agricoli “minimi”, per le quali il cessionario è obbligato ai relativi adempimenti (art. 34, comma 6, DPR 633/1972);
- cessioni di rottami ed altri materiali di scarto (art. 74, commi 7 e 8, DPR 633/1972);
- acquisti intracomunitari (i cui adempimenti sono dettati dagli artt. 46 e 47, DL n. 331/1993).

Come evidenziato da G. Giuliani e M. Spera – “Le sanzioni per le operazioni soggette al reverse charge” in Il fisco n. 26/2017 – nel comma 9-bis manca il richiamo alle operazioni in cui l’IVA è assolta mediante il meccanismo dell’inversione contabile per gli acquisti di beni provenienti dalla Repubblica di San Marino e dallo Stato Città del Vaticano, disciplinati entrambi al comma 2 dell’art. 71 del D.P.R. n. 633/1972. Ad ogni modo, pur in assenza di uno specifico richiamo nel comma 9-bis del D.Lgs. n. 471/1997, si era giunti alla conclusione che le previsioni contenute nel comma in esame potessero essere comunque utilizzate, in considerazione del fatto che il comma 2 dell’art. 71 impone ai cessionari di adempiere agli obblighi di assolvimento dell’imposta sugli acquisti (importazioni) di beni provenienti dai due citati “Paesi terzi” secondo le regole (appunto inversione contabile) contenute nel secondo comma dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972. Questa tesi è stata confermata nella circolare n. 16/E/2017, dove l’Agenzia delle Entrate ha espressamente affrontato il tema riconoscendo che, pur in mancanza di uno specifico richiamo nel comma 9-bis alle disposizioni IVA concernenti i rapporti con la Repubblica di San Marino e lo Stato Città del Vaticano, il più favorevole regime sanzionatorio torna applicabile anche agli adempimenti connessi con gli acquisti di beni provenienti da tali territori.

²⁷³ Con riferimento al tema del *favor rei* applicato a tale comma, si segnala la sentenza della Corte di Cassazione n. 9505/2017 - commentata da M. Peirolo, “Favor rei non applicabile automaticamente per la sanzione da omesso reverse charge” in Il fisco n. 19/2017 – secondo cui, considerato il passaggio dalla sanzione proporzionale dal 100 al 200% dell’imposta, a quella fissa da 500 a 20.000 euro, elevata ad una misura compresa tra il 5 e il 10% dell’imponibile se l’operazione non risulta dalla contabilità, i giudici di legittimità escludono che il *favor rei* sia automaticamente applicabile. Il divieto di operare *sic et simpliciter* la trasformazione della sanzione irrogata in sanzione illegale, “specie in assenza di specifica deduzione dell’applicabilità in concreto di una sanzione tributaria inferiore rispetto a quella applicata”, è in linea con le indicazioni fornite dall’Agenzia delle entrate nella circolare 4 marzo 2016 n. 4/E (la ritroveremo anche nel paragrafo dedicato all’istituto della recidiva), secondo cui “l’Ufficio deve raffrontare le norme sanzionatorie ante e post modifica, in concreto e non in astratto, tenendo conto anche delle circostanze aggravanti ed attenuanti o esimenti eventualmente previste dalla legge e verificando gli effetti della loro applicazione in rapporto alle caratteristiche della condotta realizzata dal trasgressore, al fine di stabilire il trattamento sanzionatorio più mite”.

Tuttavia, si vuole precisare come la successiva circolare n. 16/E/2017 (dedicata alla riforma della disciplina sanzionatoria del sistema dell’inversione contabile), parlando in maniera generica, ricorda che le nuove disposizioni sono entrate in vigore dal primo gennaio 2016 e trovano applicazione, per il principio del *favor rei*, anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015 per le quali non siano stati emessi atti che si sono resi “definitivi” anteriormente al primo gennaio 2016.

²⁷⁴ Nel commentare il richiamo all’art. 6, comma 6, M. Balzanelli e M. Sirri – “Le nuove sanzioni per il reverse charge: luci e ombre di una norma attesa” in Corriere tributario n. 5/2016 – evidenziano come “quest’ultima disposizione, tuttavia, riguarda l’indebita detrazione dell’imposta, violazione che, in realtà, non si concretizza nella fattispecie, visto che la mancata liquidazione del debito IVA consegue all’omessa integrazione/autofatturazione dell’operazione, potendo pertanto intendere il rinvio alla norma citata come riferito all’entità della sanzione più che alla violazione ivi contemplata”.

cui andrebbe ad aggiungersi quella per dichiarazione infedele (ex art. 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997) che invece va dal 90 al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato.²⁷⁵

L'ultima parte del comma 9-bis, disciplina poi gli adempimenti che il cessionario o committente deve assolvere per evitare l'applicazione delle medesime disposizioni sanzionatorie sopra descritte, nell'ipotesi residuale in cui il cedente o prestatore non abbia adempiuto agli obblighi di fatturazione di una operazione soggetta a *reverse charge* (in specie, cessione di rottami).

In particolare, si incorre in tale specifica violazione, qualora il cedente o prestatore non abbia emesso il documento fiscale entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione ovvero abbia inviato una fattura irregolare, ma il cessionario o committente non abbia informato l'Ufficio competente entro il trentesimo giorno successivo, mancando di provvedere contestualmente all'emissione di fattura ai sensi dell'art. 21 del d.P.R. n. 633 del 1972, o alla sua regolarizzazione, nonché all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile.

Proseguendo nell'analisi delle novità legislative, il successivo comma 9-bis.1 dell'articolo 6 affronta il primo dei due casi definiti come "del concorde errore"²⁷⁶ e cioè quello in cui l'IVA venga erroneamente assolta dal cedente o prestatore anziché dal cessionario o committente mediante l'errata applicazione del sistema ordinario anziché quello del regime speciale dell'inversione contabile nel cui ambito rientrava la fattispecie concreta (una circostanza che in futuro potrà verificarsi sempre più di frequente, tenuto conto come detto, dell'ampliamento delle ipotesi in cui trova applicazione il regime dell'inversione contabile e delle difficoltà di comprendere quando effettivamente debba essere utilizzato).

Sotto il profilo sostanziale, la disposizione in commento chiarisce come – una volta che l'IVA sia stata assolta, sia pure in maniera inesatta, dal cedente o prestatore – l'imposta non

²⁷⁵ Secondo G. Liberatore – "Reverse charge con sanzioni più soft, ma anche più discrezionali" in L'IVA n. 7/2017 – alle sanzioni sopra elencate dovrebbe applicarsi l'istituto del cd "cumulo giuridico" (ex art. 12, c. 2, D.Lgs. 472/1997) considerato che tutte le violazioni presentano il vincolo della continuazione o della progressione. Dello stesso avviso, anche F. Ricca ("L'Agenzia delle Entrate illustra violazioni e sanzioni nell'ambito del reverse charge", cit.) e P. Maspes ("Reverse charge: sanzioni alla ricerca della proporzionalità perduta", cit.).

²⁷⁶ L'altro è quello di cui al comma 9-bis.2 che contiene una disposizione speculare al suo precedente, poiché esamina il caso inverso in cui l'IVA venga erroneamente assolta dal cessionario/committente anziché dal cedente/prestatore: sono le ipotesi in cui interviene impropriamente il regime del reverse charge anziché quello ordinario che doveva trovare legittima applicazione in ordine alla fattispecie. In tale specifica ipotesi, l'IVA ormai assolta dal cedente/prestatore mediante reverse charge, può essere dallo stesso portata in detrazione. Il trattamento sanzionatorio rimane il medesimo, ma questa volta dovrà essere riferito al cedente/prestatore in qualità di soggetto debitore dell'IVA che non ha correttamente adempiuto agli obblighi posti a suo carico (stesso discorso, ma all'inverso, per i casi in cui venga riscontrato come il cedente/prestatore fosse a conoscenza delle finalità di frode sottese alla mancata applicazione del regime ordinario).

Nel commentare la norma in questione, G. Liberatore – "Reverse charge con sanzioni più soft ..." cit. – rileva come la circolare n. 16/E/2017 esemplifica le situazioni coinvolte nella presenza di una stabile organizzazione occulta o di un appalto per un impianto idraulico in un giardino non di pertinenza di un edificio, evidenziando come il trattamento sanzionatorio "lieve" non si applica nel caso di ricorso all'inversione contabile in ipotesi palesemente estranee a detto regime ove verranno irrogate alle parti le sanzioni gravi ed ordinarie di cui ai citati commi 1 e 8 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997. Ovviamente, precisa l'Autore, il riferimento al termine "palese" e la diversa lettura che ne verrà fornita dagli attori coinvolti nel processo tributario (Amministrazione finanziaria e contribuente) potrebbero determinare l'insorgere di complesse e numerose controversie derivanti soprattutto dall'irrogazione della sanzione massima in luogo di quella in misura fissa.

potrà essere domandata dal Fisco anche al cessionario / committente: per di più, quest'ultimo avrà la possibilità di portare in detrazione l'IVA erroneamente addebitatagli.

Al contempo, in ordine agli aspetti della sanzione amministrativa, tenuto conto che (diversamente dai casi esaminati in precedenza) nell'ambito del comma 9-bis.1 l'imposta viene comunque assolta, si prevede una misura di ammontare ancora più basso, come tale compresa tra 250 e 10.000 euro.²⁷⁷

In specie, la sanzione è dovuta dal soggetto che non ha correttamente adempiuto agli obblighi posti a suo carico in qualità di debitore dell'IVA (ovvero dal cessionario/committente): tuttavia, al versamento della misura è solidalmente tenuto anche il cedente/prestatore.²⁷⁸

Vi è comunque da precisare che – poiché l'inversione contabile risponde a finalità di contrasto delle frodi e, di conseguenza, una riduzione delle sanzioni trova giustificazione soltanto in presenza di un errore inconsapevole – nell'ipotesi in cui l'applicazione del regime ordinario è stato determinato da finalità di evasione, dovrà intervenire il comma 1 dell'art. 6, D.Lgs. 471/1997 in tema di irregolarità nella fatturazione (dal 90 al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato) essendo però necessario provare che il cessionario/committente fosse consapevole degli effettivi intenti del cedente/prestatore.

Ciò detto, con particolare riferimento agli aspetti relativi al diritto di detrazione IVA da parte del cessionario/committente, la norma poc'anzi indicata sembra porre alcuni dubbi di

²⁷⁷ Per completezza, si vuole evidenziare come la medesima misura sanzionatoria è stata poi prevista dal nuovo art. 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997 - così come modificato dalla Legge di Stabilità 2018 - per le ipotesi ordinarie secondo cui l'imposta viene applicata in misura superiore a quella effettiva ed erroneamente assolta dal cedente o prestatore: al cessionario/committente viene quindi irrogata una sanzione compresa tra 250 e 10.000 euro, fermo restando il suo diritto alla detrazione IVA ai sensi dell'art. 19, DPR 633/1972.

Per una compiuta analisi della nuova disciplina, si rinvia a M. Sirri e R. Zavatta, "I confini della detrazione IVA non dovuta" in *Corriere tributario* n. 17/2018.

Per un esame del nuovo art. 6, comma 6, in relazione alla giurisprudenza della CGUE, si veda A. Albano, "Imponibilità e detrazione IVA in caso di acconto per operazione non effettuata" in *Corriere tributario* n. 40/2018. L'Autore evidenzia come la pronuncia resa dalla Corte di Giustizia in ordine alle cause riunite C-660/16 e C-661/16 del 2018 rappresenta una ulteriore tappa, nel percorso della giurisprudenza comunitaria, orientata alla piena affermazione del principio di effettività e di proporzionalità in materia di IVA. Viene riconosciuto legittimo l'esercizio del diritto alla detrazione da parte del cessionario in sede di pagamento di un acconto, qualora in tale momento gli elementi essenziali dell'operazione siano noti, malgrado la cessione non si sia poi perfezionata a causa dell'insolvenza del cedente (vedremo nel prosieguo che – con riferimento al regime del reverse charge – la CGUE si è dimostrata molto più ferrea in ordine al tema della detrazione IVA).

Infine, per un'indicazione sugli effetti temporali della disposizione di cui all'art. 6, comma 6, si veda M. Fanni, "Efficacia temporale delle modifiche su IVA indebita e diritto alla detrazione IVA" in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*. L'Autore commenta la sentenza della Corte di Cassazione n. 24001/2018 che osserva come l'inciso "fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione" non è identificato dal legislatore come retroattivo, né può considerarsi "interpretativo" in quanto non contiene alcun riferimento al precedente regime.

²⁷⁸ Con riferimento a quest'ultimo aspetto sanzionatorio, G. Giuliani e M. Spera – "Nuove Sanzioni per le operazioni soggette al reverse charge" in *Il Fisco* n. 16/2016 – evidenziano come, in capo al committente/cessionario, potrebbero verificarsi situazioni riconducibili nell'ambito delle "cause di non punibilità" previste dall'art. 6, D.Lgs. 472/1997: ad esempio, se si dovesse scoprire soltanto in un secondo momento, che il soggetto che effettua prestazioni di servizi di pulizia negli edifici, non possedeva i requisiti per rientrare nel regime forfettario dei minimi, non potrà essere poi attribuita alcuna responsabilità al committente che ha ricevuto una fattura con l'annotazione "operazione in franchigia di IVA", essendo quest'ultimo limitatosi a prendere atto di quanto riportato sul documento contabile.

compatibilità di ordine comunitario, in considerazione di alcune recenti pronunce della Corte di Giustizia Europea.²⁷⁹

Ci si riferisce, in particolare, alla causa C-564/15 del 2017 (*Farkas*)²⁸⁰ collegata al caso di un soggetto (cessionario) che – nel partecipare ad un’asta organizzata dalla competente autorità ungherese – effettuava l’acquisto di un *hangar* mobile, in relazione al quale, il venditore emetteva fattura con applicazione dell’IVA secondo le regole ordinarie: tuttavia il Fisco magiario, nel rilevare come l’operazione in realtà ricadesse nel regime dell’inversione contabile, giungeva a negare il diritto di detrazione dell’imposta addebitata in rivalsa dal cedente.

La Corte di Giustizia – dopo aver osservato che la fattura emessa dal cedente non rispettava i requisiti formali previsti (dato che non conteneva la dicitura “inversione contabile”) – evidenziava il fatto che il cessionario aveva *“erroneamente versato l’IVA, impropriamente menzionata in tale fattura, al venditore di cui trattasi, nel procedimento principale mentre, in applicazione del regime dell’inversione contabile, avrebbe dovuto, in qualità di destinatario del bene, corrispondere l’IVA alle autorità tributarie”*.

La CGUE rilevava quindi come non fosse stato rispettato un “obbligo sostanziale” di tale regime, poiché la condotta posta in essere aveva *“impedito all’Amministrazione tributaria ungherese di controllare l’applicazione del regime dell’inversione contabile”*, così da determinare un rischio di perdita di gettito fiscale.

²⁷⁹ In realtà, ancor prima dell’entrata in vigore delle novità introdotte dal D.Lgs. 158/2015 e delle sentenze della Corte di Giustizia Europea che andremo a breve ad analizzare, una prima “avvisaglia” da parte della CGUE c’era già stata con una pronuncia del 23 aprile 2015 (causa C-111/14, caso GST) con cui si affermava che la possibilità per gli Stati membri di prevedere l’applicazione del meccanismo dell’auto-liquidazione, è limitata (in forza dell’art. 194 della Direttiva IVA) alla sola ipotesi in cui il prestatore di servizi non sia stabilito nello Stato membro in cui l’imposta è dovuta: di conseguenza, qualora i servizi siano stati forniti da parte di una organizzazione stabile, situata sul territorio del Paese in cui l’IVA risulta dovuta, il destinatario dei servizi non può, neanche per errore, essere considerato debitore dell’IVA. Nel commentare la pronuncia poc’anzi citata, A. Iacono – “Violazione del reverse charge: soluzioni nazionali attuali e future” in L’IVA n. 1/2016 – evidenziava come la disciplina interna che stava per entrare in vigore, sarebbe risultata incompatibile con l’ordinamento comunitario, con riferimento alle ipotesi di reverse charge “esterno”.

²⁸⁰ Annotata da G. Liberatore - “L’irregolare indicazione dell’IVA perde la detrazione ma l’Italia va controcorrente!” in *Fiscalità e commercio internazionale* n. 11/2017 – che così riassume: *“la sentenza Farkas in commento, ma anche la precedente pronuncia Fatorie, ha chiarito, qualora ve ne fosse bisogno, che risulta detraibile solo l’imposta dovuta. L’erronea fatturazione con indicazione dell’IVA di un’operazione geneticamente senza tributo, ad esempio soggetta a reverse charge, risulta indetraibile anche in presenza di buona fede delle parti (assenza di danno erariale) ed in mancanza di seri indizi di frode fiscale. Resta comunque salva la possibilità del cessionario/committente, nel pieno rispetto del principio di neutralità, di recuperare il tributo indebito in altro modo. Quali sono le alternative? La strada naturale è chiedere per via civile il tributo al debitore e qualora questi si dimostri insolvente, esperire la richiesta di rimborso direttamente all’erario che, in attuazione del principio di effettività deve ristabilire la neutralità del tributo per gli operatori economici. In secondo luogo, le conclusioni relative alla causa ‘Di Maura’, potrebbero aprire la strada anche alla procedura di rettifica endoprocedimentale”*.

Nella richiamata causa “Di Maura” (C-246/16), la Corte di Giustizia Europea ha spiegato che, nel caso in cui vi sia un addebito dell’imposta che risulti - in sede accertativa - in tutto od in parte “non dovuta”, il rimedio ordinario consiste nella possibilità di esperire la duplice azione di rivalsa, in sede civilistica (tra fornitore e cliente) o tributaria (tra cedente ed erario). Tuttavia, nella situazione in cui il fornitore non sia in grado di restituire al cliente l’imposta riscossa indebitamente, viene ammessa dalla Corte – in via interpretativa – la possibilità di rettifica endoprocedimentale anche nell’ipotesi di recupero dell’IVA erroneamente addebitata. Sul punto, P. Centore, “Recupero e rimborso ex post dell’IVA addebitata, in *Corriere tributario* n. 30/2017.

Nel riprendere le conclusioni indicate nella sentenza *Fatorie* (C-424/12) ²⁸¹, la Corte di Giustizia ribadisce che l'esercizio del diritto di detrazione *“è limitato alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti a un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute”* (mentre l'imposta versata al fornitore dell'hangar mobile – sebbene incassata dal Fisco ungherese – non risultava comunque “dovuta”, con la conseguenza che il cessionario non poteva invocare un diritto di detrazione dell'IVA collegata all'operazione).

Il secondo aspetto affrontato dalla Corte Europea concerneva il rispetto del principio di proporzionalità da parte delle sanzioni amministrative irrogabili in un caso in cui – come nella fattispecie in esame – l'Amministrazione finanziaria *“non abbia subito alcuna perdita di gettito e non sussistano indizi di frode fiscale”*.

In specie, i giudici europei – pur rilevando come la competenza in materia di sanzioni sia riservata ai singoli Stati membri – concludeva affermando che la misura del 50% rapportata all'imposta (così come prevista dall'ordinamento ungherese) applicata ad un caso di errata applicazione delle regole ordinarie anziché del regime speciale dell'inversione contabile, appariva alquanto sproporzionata rispetto all'obiettivo di garantire l'effettiva riscossione dell'imposta.

Ne discende che, sotto il profilo delle sanzioni amministrative, la norma italiana – nel prevedere una misura fissa compresa tra 250 e 10.000 euro in ordine ad una violazione ritenuta “formale” – pare rispettare le indicazioni fornite dalla più recente giurisprudenza comunitaria.²⁸²

Non si può dire lo stesso riguardo al profilo di un'eventuale applicazione della “sanzione impropria” legata al mancato riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta, in relazione alla quale il Legislatore italiano sembra porsi in una posizione più garantista di quella assunta dalla Corte di Giustizia Europea.

Come poc'anzi riportato, la fattispecie posta all'attenzione della CGUE viene risolta nel senso di non legittimare in alcun modo il destinatario della fattura ad esercitare il diritto di detrazione di un'IVA qualificata come “non dovuta”, a fronte di un'operazione che ricadeva nel reverse charge.

Diritto invece riconosciuto dall'ordinamento italiano a seguito dell'introduzione del comma 9-bis.1 all'interno dell'art. 6, D.lgs. 471/1997 ove viene previsto che, in ipotesi di fattura emessa con IVA per un'operazione che rientrava nell'ambito dell'inversione contabile,

²⁸¹ Commentata da P. Centore, “Obblighi di reverse charge e detrazione dell'IVA” in *Corriere tributario* n. 14 del 2014

²⁸² Con riferimento alla determinazione della sanzione edittale da 250 a 10.000 euro prevista dai commi 9-bis.1 e 9-bis.2, F. Ricca – “L'Agenzia delle Entrate illustra violazioni e sanzioni nell'applicazione del reverse charge” in *Corriere tributario* n. 25/2017 – rileva come l'Amministrazione finanziaria (all'interno della circolare n. 16/2017) ritenga che la sanzione sia dovuta *“in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun fornitore”* dovendosi scartare la diversa interpretazione di assumere ogni singola fattura irregolare perché sarebbe in contrasto con la *ratio legis* di punire con una sanzione di lieve entità, proporzionale alla gravità della condotta, le violazioni dell'inversione contabile. Questa soluzione – precisa l'Autore – *“potrebbe forse sottendere la volontà di favorire, nei limiti del possibile, la regolarizzazione spontanea delle violazioni in esame attraverso il ravvedimento operoso”*. Tuttavia, in conclusione, Ricca evidenzia che l'*appeal* della regolarizzazione spontanea verrebbe meno di fronte alla possibilità di applicare l'istituto del cumulo giuridico in presenza di una pluralità di violazioni riferibili a più “lotti” di fatture.

la detrazione del cessionario/committente resta salva, purché l'imposta sia stata in precedenza assolta dal cedente/prestatore.

La disciplina è stata recentemente commentata dall'Agenzia delle Entrate mediante la circolare n. 16/E dell'11 maggio 2017, operando un'ulteriore apertura: secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, l'imposta si considera assolta e come tale risulta detraibile per il cessionario/committente, alla sola condizione che la fattura sia stata registrata e sia confluita nella liquidazione periodica IVA dell'emittente, dando così decisivo rilievo all'adempimento formale/contabile (liquidazione) rispetto al successivo adempimento sostanziale (versamento).

Nessuna indicazione viene invece fornita dall'Amministrazione finanziaria per il caso in cui l'importo relativo al debito tributario – oltre che non materialmente versato – non sia neppure entrato nella liquidazione periodica IVA del soggetto che ha emesso la fattura in maniera erronea (cosicché l'imposta non risulti neppure “assolta” nel senso prima spiegato dall'Agenzia).

Nel silenzio della norma ed in assenza di indicazioni sul punto, sembrerebbe ²⁸³ che – in tale specifica ipotesi – da un lato, l'imposta resti dovuta per l'emittente della fattura errata e dall'altro, che la medesima IVA non possa essere detratta dal cessionario/committente, in linea con l'orientamento della Corte di Giustizia.

D'altronde una tale ricostruzione appare coerente con la nuova versione dell'art. 21, comma 7, DPR n. 633, secondo cui l'IVA è dovuta da chi la indica in fattura (conformemente all'art. 203 della Direttiva 2006/112); al contempo, la detrazione rimane preclusa al destinatario del documento, in quanto, non essendo stata assolta l'imposta, non si rientra nella fattispecie rappresentata dal comma 9-bis.1 dell'art. 6.

Seguendo questa interpretazione, si potrebbe arrivare a pensare come il soggetto che riceve una fattura con indicazione dell'IVA in maniera ordinaria – una volta resosi conto dell'errore collegato alla necessità di applicare l'inversione contabile – decida di non confidare nella possibilità di detrarre l'imposta (e di approfittare dell'irrogazione di una sanzione in misura fissa) provvedendo invece alla regolarizzazione del documento, così da sottrarsi alle conseguenze di un eventuale inadempimento del fornitore che ometta di computare l'IVA nella propria liquidazione periodica.

Ma la disposizione di cui al comma 9-bis.1 non è l'unica che presenta dubbi di incompatibilità con l'ordinamento comunitario.

Anche con il secondo periodo del comma 9-bis.3, infatti, il Legislatore nazionale sembra essere andato “oltre” gli obiettivi perseguiti dall'Unione Europea.

La norma disciplina la circostanza secondo cui viene erroneamente fatta rientrare nell'ambito dell'inversione contabile, un'operazione che in realtà non è imponibile ad IVA in

²⁸³ Secondo M. Balzanelli - M. Sirri, “IVA non dovuta e reverse charge: la Corte di Giustizia chiude il cerchio”, in *Corriere tributario* n. 29/2017.

quanto esente, non imponibile o non soggetta all'imposta (primo periodo) ovvero un'operazione inesistente (secondo periodo).

In tali casi, il cessionario/committente evidenzia erroneamente il medesimo importo di IVA sia nel registro delle operazioni attive che in quello delle fatture emesse, non comportando alcun effetto in termini di gettito poiché viene indicato lo stesso ammontare sia “a debito” che “a credito” (proprio la somma “a credito” potrebbe addirittura risultare inferiore rispetto a quella “a debito”, traducendosi nel pagamento di un'IVA non dovuta, in presenza di un soggetto che soffra di limitazioni all'esercizio della detrazione).²⁸⁴

Per una questione di ordine sistematico, il D.Lgs. 158/2015 ha proceduto a riformulare il comma 7 dell'art. 21, DPR 633/1972, al fine di precisare che la disposizione in essa contenuta – in base alla quale l'IVA addebitata, seppur in maniera errata, è comunque dovuta – non trova applicazione per le operazioni assoggettate impropriamente a reverse charge.²⁸⁵

Dal canto suo, la norma di cui al comma 9-bis.3 chiarisce non solo che – in sede di accertamento – la fattispecie verrà riqualficata in maniera corretta, espungendo tanto l'IVA “a credito” quanto quella “a debito”, ma anche che il cessionario/committente interessato potrà recuperare l'imposta erroneamente versata (l'eventuale differenza tra IVA “a debito” e IVA detratta) attraverso una variazione in diminuzione (da operare entro un anno, ai sensi del comma 3, dell'art. 26, DPR 633/1972) ovvero mediante richiesta di rimborso (ex art. 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992) senza l'applicazione di alcuna misura sanzionatoria.

La seconda parte del comma 9-bis.3 prevede che tale disposizione interviene anche quando vengano assoggettate a “reverse charge” operazioni inesistenti: tuttavia, in considerazione dei profili di insidiosità che accompagnano tale fattispecie, in questo caso va applicata una sanzione amministrativa compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1000 euro.

Tale ultima disposizione sembra così poter estendere la propria efficacia “sanante” ad ipotesi che - oltre a risultare prive di buona fede – si caratterizzano per la mancata emersione di alcuna volontà di ravvedimento da parte dei soggetti coinvolti (ed infatti,

²⁸⁴ Sul punto, P. Maspes – “Reverse charge: sanzioni alla ricerca della proporzionalità perduta” cit. – che precisa: *“la disposizione prende opportunamente in considerazione errori che non comportano alcuna insidia agli interessi erariali e che possono addirittura essere controproducenti per chi li pone in essere. Si pensi al caso di un soggetto che assoggetta a reverse charge un servizio ricevuto da un prestatore estero, ritenendolo assoggettato alla regola base dei servizi di territorialità B2B, laddove invece si tratta di un servizio relativo a beni immobili siti all'estero ovvero al caso di un soggetto che applichi l'IVA mediante reverse charge per un servizio relativo a navi, in realtà non imponibile ai sensi dell'art. 8-bis del DPR n. 633/1972”*.

²⁸⁵ Nel commentare la sentenza della Cassazione n. 16679/2016 di cui si parlerà più avanti, M. Peirola – “Detrazione IVA ancora esclusa per le operazioni inesistenti soggette a reverse charge”, in *Il fisco* n. 37/2016 rileva che: *“come precisato nella relazione illustrativa al d.lgs. 158/2015, lo specifico riferimento al cedente o prestatore indica che la modifica (“se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti”, anziché la precedente formula generica, “se viene emessa fattura per operazioni inesistenti”) è stata introdotta per rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a reverse charge, nel senso che, al fine di garantire la neutralità dell'imposta in capo al destinatario della fattura, si è inteso superare il divieto di detrazione dell'IVA applicabile alle operazioni inesistenti in regime di inversione contabile (Cass., 11 dicembre 2012, n. 22532). La Suprema Corte, nella sentenza n. 6679/2016, ha tuttavia escluso che la detrazione sia ammessa a seguito della nuova previsione normativa, dovendosi ritenere che i comportamenti abusivi o fraudolenti giustifichino la deroga del principio di neutralità dell'IVA, quand'anche i requisiti sostanziali per l'esercizio della detrazione siano soddisfatti”*.

secondo quanto sopra rappresentato, la neutralizzazione dell'IVA "attiva" avviene d'ufficio in sede di accertamento).

Se una tale interpretazione si rivelasse plausibile, sorgerebbero fondate perplessità in merito alla compatibilità della norma in commento con gli obiettivi comunitari, risultando contraria alla opportunità di arginare le frodi in ambito IVA (aspetto che prevale, in ambito comunitario, sulla tutela del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto).

Come rilevato in dottrina ²⁸⁶, un conto è elidere il debito di imposta in situazioni in cui il contribuente si è attivato per regolarizzare l'operazione (così da eliminare il rischio di detrazione in capo all'acquirente) altro è escludere sistematicamente da ogni responsabilità in ordine all'imposta, chi opera in maniera erronea in regime di inversione contabile anche con intento fraudolento, prevedendosi unicamente una sanzione amministrativa, tra l'altro inferiore a quella applicata ai soggetti che mancano di fatturare un'operazione (che va dal 90 al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato/registrato nel corso dell'anno - ex art. 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997).

Un'interpretazione più rigorosa della norma in esame potrebbe prendere spunto dalla circostanza che la prima parte del comma 9-bis.3 prevede la "doppia registrazione" dell'operazione ai fini della liquidazione dell'imposta: in senso analogo, si potrebbe ritenere che, ove l'emittente della fattura per operazioni inesistenti non abbia proceduto affatto alla registrazione del documento contabile, la "neutralizzazione" d'ufficio in sede di accertamento non possa avvenire. ²⁸⁷

Una parziale risposta alle problematiche sopra evidenziate sembra arrivare dalla Corte di Cassazione, che – con la sentenza n. 16679/2016 ²⁸⁸ – ha provato a delimitare l'ambito applicativo del comma 9-bis.3, agganciando la seconda parte della disposizione alla prima (a fronte dell'utilizzo della congiunzione "anche") e arrivando a ritenere come il periodo conclusivo della norma si riferisca esclusivamente alle operazioni "inesistenti" che risultino

²⁸⁶ Si leggano le interessanti osservazioni di L. Salvini e A.M. La Rosa, "Reverse charge e operazioni inesistenti: brindano i *missing traders* o ha ragione la Cassazione?" in *Corriere tributario* n. 43/2016.

²⁸⁷ Sempre L. Salvini e A.M. La Rosa - "Reverse charge e operazioni inesistenti" cit. - rilevano però come: "*solo in casi estremi il missing trader omette del tutto gli adempimenti contabili, dal momento che il suo modus operandi gli consente di effettuare una regolare doppia registrazione a debito e a credito senza evidenziare alcun debito di imposta; quasi certamente, poi, registrerà l'operazione il contribuente 'realmente esistente' che fattura una o più operazioni inesistenti in regime di reverse charge interno. Tutti questi soggetti dunque potranno senz'altro beneficiare della nuova disposizione*".

²⁸⁸ La sentenza (più di recente richiamata da Cass. 958/2018) viene commentata in maniera molto puntuale da P. Centore, "Reverse charge e sanzioni: un equilibrio ancora da individuare" in *Diritto e pratica tributaria* n. 1/2017. L'Autore rileva come la Suprema Corte abbia riconsiderato l'illecito quale ipotesi di inesistenza soggettiva (sebbene l'istruttoria si fondava sul fatto che le società emittenti le fatture fossero qualificate come "cartiere" ed in quanto tali, imputabili di inesistenza di tipo oggettivo): "*la riqualificazione dell'illecito da inesistenza oggettiva a inesistenza soggettiva, oltre che sorprendente, rappresenta una felice intuizione del giudice di Cassazione, ancorché non esplicitamente espressa in parte motiva. Dalla formula utilizzata, è ben chiaro, ancorché cripticamente espresso, l'intento di sezionare le ipotesi di illecito derivante dalla emissione di operazioni inesistenti in "soggettive" ed "oggettive" e di riservare solo a queste ultime gli effetti della modifica introdotta dal d.lgs. 158 del 2015, in quanto è innegabile che per queste ultime, cioè, per le fatture oggettivamente inesistenti, il ruolo del soggetto emittente è necessario e, dunque, rilevante e dunque, ammesso nella previsione della novella legislativa che, non a caso, richiama il cedente ed il prestatore. Affatto diversa è la situazione nel caso di inesistenza soggettiva: di fronte alla reale fornitura di beni o di servizi, è l'acquirente che, nella procedura del reverse charge, decide come (e con chi) procedere all'integrazione della fattura, svincolando in qualche modo la responsabilità del cedente prestatore*".

contestualmente “esenti, non imponibili o non soggette ad imposta” (così da escludere le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA).²⁸⁹

Una lettura della norma che sembra avvicinarsi allo spirito degli insegnamenti espressi dalla CGUE nel caso *Farkas*, avendo la Suprema Corte – in presenza di un’operazione inesistente (imponibile) – rilevato il carattere sostanziale dell’infrazione commessa dal cessionario nell’errata applicazione del *reverse charge*, con la duplice conseguenza di addebitare a quest’ultimo l’IVA, sia per la parte attiva (sulle fatture emesse dal fornitore) sia per quella passiva (mediante il disconoscimento della detrazione esercitata).

²⁸⁹ Come rilevato da F. Spaziante - “Reverse charge: chiarimenti sul nuovo impianto sanzionatorio” in *Il fisco* n. 23/2017 – “tale interpretazione non si sposa con il contenuto della norma in esame che distingue chiaramente le diverse fattispecie, dando piena autonomia alle operazioni inesistenti rispetto a quelle previste nel primo periodo del comma 9-bis.3. Ed infatti, la circolare (n. 16/2017) in linea con la Relazione illustrativa al D.Lgs. 158/2015, offre una interpretazione distante, giustamente, dalla citata sentenza, estendendo gli effetti del comma 9-bis.3 anche alle ipotesi di operazioni inesistenti tout court”.

4. La recidiva diventa “automatica” e porta alla luce dubbi finora rimasti latenti

A mezzo del D.Lgs. 158/2015, il legislatore delegato non ha provveduto soltanto ad effettuare alcuni aggiustamenti relativi alle sanzioni tributarie “non penali” da applicare alle violazioni in materia di imposte dirette ed IVA (come tali regolamentate dal D.Lgs. 471/1997 che attiene alla disciplina speciale) ma si è premurato di operare anche una revisione di alcuni istituti di carattere generale del sistema sanzionatorio amministrativo, racchiusi all’interno del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.²⁹⁰

In tale ambito, l’articolo 16, comma 1, lett. c) D.Lgs. 158/2015 ha apportato notevoli modifiche all’art. 7, D.Lgs. 472/1997, concernente i criteri di determinazione della sanzione.

In particolare - mediante una modifica al comma 3 dell’articolo 7 - viene innanzitutto inasprito l’istituto della recidiva, la quale non è più rimessa alla discrezionalità dell’Amministrazione finanziaria, ma contempla un’applicazione “automatica” all’emergere dei presupposti indicati dalla norma.

La nuova formulazione del terzo comma – dopo aver fatto salvo quanto previsto al successivo comma 4²⁹¹ – stabilisce infatti che la sanzione “è aumentata”²⁹² fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole, “non definita ai sensi degli articoli 13 (ravvedimento operoso), 16 e 17 (definizione in via

²⁹⁰ Con tale decreto è stata eseguita una sistemazione organica dei principi generali in tema di sanzioni tributarie di carattere amministrativo, arrivando a superare la precedente dicotomia tra pena pecuniaria e soprattassa (contenuta all’interno della Legge n. 4/1929) e prevedendo la possibilità per gli Uffici di irrogare unicamente sanzioni pecuniarie: è stato quindi compiuto un vero e proprio cambio di paradigma, passando da un modello patrimonialistico – in cui la penalità assumeva una mera funzione risarcitoria – ad un sistema ove la sanzione viene determinata in ragione della gravità della condotta e della personalità del trasgressore, secondo criteri analoghi a quelli previsti dal diritto penale. Per una disamina, a livello generale, degli istituti che compongono l’attuale sistema sanzionatorio amministrativo, si vedano: R. Cordeiro Guerra, “Prime osservazioni sul disegno di legge delega per la riforma del sistema delle sanzioni tributarie non penali”, in *Rassegna tributaria* n. 5/1996; A. Giovannini, “Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio in materia tributaria”, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/1997; G. Marongiu, “La nuova disciplina delle sanzioni amministrative”, in *Diritto e pratica tributaria* n. 2/1998; R. Lupi, “Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie”, in *Rassegna tributaria* n. 2/1998; L. Del Federico, “Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.Lgs. n. 472/1997”, in *Rivista di diritto tributario* n. 1/1999; A. Lanzi - P. Aldrovandi, “L’illecito tributario (il sistema emergente dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)”, Padova, 1999; G. Tabet (a cura di), “La riforma delle sanzioni amministrative tributarie”, Torino, 2000; F. Moschetti - L. Tosi (a cura di), “Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria”, Padova, 2000.

²⁹¹ Ricordiamo come il comma 4 dell’art. 7 (anch’esso novellato dal d.lgs. 158/2015) prevede attualmente che: “qualora concorrano circostanze (non più necessariamente eccezionali) che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo”. Alle questioni che attengono a tale ultima disposizione ed ai rapporti tra le norme contenute ai suddetti commi 3 e 4 dell’art. 7, sarà dedicato il prossimo paragrafo.

²⁹² Non più quindi “può essere aumentata”, come indicato nella precedente versione. Ne consegue che la recidiva da ‘facoltativa’ diviene ‘obbligatoria’, secondo quanto precisato dalla stessa relazione illustrativa al D.Lgs. 158/2015 ove viene chiarito che “è eliminata la discrezionalità nell’applicazione della recidiva”. Osserva al riguardo G. Beretta - “Considerazioni sulla riduzione delle sanzioni amministrative per manifesta sproporzione”, in *Rassegna tributaria* n. 1/2017 – che “ad un’analisi più puntuale, si deve rilevare come la discrezionalità degli Uffici non sia venuta completamente meno, dal momento che, se è stata espunta la discrezionalità nell’applicazione della medesima (il c.d. profilo dell’an), vero è che resta pur sempre tra le competenze dell’Amministrazione la quantificazione dell’aggravante de qua entro i limiti prefissati dal legislatore, ossia ‘fino alla metà’ (il profilo del quantum)”.

agevolata degli atti di irrogazione e contestazione della sanzione), o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione".²⁹³

È la stessa disposizione poi a precisare che *“sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità”*.²⁹⁴

Come vedremo nel prosieguo, l'intervento poc'anzi rappresentato ha attirato l'attenzione di diversi commentatori in ordine a molteplici aspetti, considerato il fatto che – mentre in passato l'istituto della recidiva, di per sé facoltativo, veniva applicato raramente dagli Uffici²⁹⁵ – d'ora in avanti sarà ragionevole attendersi un utilizzo più frequente di tale aggravante, a fronte dell'automaticità che caratterizza il rinnovato meccanismo sanzionatorio.

Innanzitutto, ci si è chiesti come operi sul punto il principio del *“favor rei”*²⁹⁶ e se la nuova disposizione (che rende l'istituto di per sé più rigoroso) debba operare soltanto per il futuro.

In specie, tenuto conto che la norma introduce un'aggravante, sono emersi dubbi in ordine alla effettiva decorrenza della rinnovata disciplina e segnatamente, se l'individuazione del triennio precedente – cui faccia seguito l'applicazione automatica della recidiva – possa riguardare anche i periodi di imposta *ante 2016*, cioè quelli antecedenti l'entrata in vigore della riforma introdotta dal d.lgs. 158/2015.²⁹⁷

²⁹³ Al riguardo, G. Sepio - *“Nuova recidiva tra automatismo e motivazione delle scelte sanzionatorie”* in Il fisco n. 38/2016 (nota 6) – osserva che: *“l'acquiescenza non viene espressamente citata dall'art. 7, ma non sembrerebbe corretto supporre che la stessa non possa escludere la recidiva in caso di successive violazioni. Ciò infatti, costituirebbe un irragionevole disincentivo a questa misura deflativa che, peraltro, potrebbe essere aggirato in pratica tramite la presentazione di un'istanza di accertamento con adesione e la susseguente definizione sulla base di una mera riduzione delle sanzioni (tanto più che, in seguito alle recenti riforme, la riduzione delle sanzioni è stata sostanzialmente parificata in caso di acquiescenza o di adesione)”*.

²⁹⁴ In base a tale puntualizzazione, l'Agenzia delle Entrate ha fornito un'interpretazione ampia della locuzione *“violazioni della stessa indole”*: in particolare, nella circolare n. 180 del 1998, viene chiarito che *“a titolo esemplificativo, si può pensare ad una prima infrazione consistente in una dichiarazione infedele rilevante ai soli fini delle imposte dirette (indebita deduzione di una quota di ammortamento) e ad una successiva infrazione consistente in una infedele dichiarazione ai fini IVA: benché le disposizioni violate siano diverse, pare evidente la sostanziale identità delle due violazioni”*. Al riguardo, D. Liburdi - G. Ranocchi – *“Revisione dei principi sanzionatori all'insegna della gradazione e di una maggiore razionalità”*, in Il Fisco, 2016 – si chiedono se possano considerarsi della stessa indole *“anche reiterate violazioni che attengono all'applicazione dei classici accertamenti di tipo induttivo, quali, ad esempio, gli accertamenti da redditometro, quelli basati sugli studi di settore o sulla disciplina prevista per le società di comodo”*, concludendo che *“letteralmente la risposta sembra debba essere affermativa anche se, in linea di principio, la natura presuntiva degli stessi potrebbe comportare una conclusione differente”*.

²⁹⁵ G. Sepio, *“Nuova recidiva tra automatismo e motivazione delle scelte sanzionatorie”* cit.; A. Carinci, *“Troppo rigore non fa bene al fisco”* in Il Sole 24 Ore del 7 febbraio 2016.

²⁹⁶ Principio sancito dall'art. 3, comma 3, del d.lgs. 472/1997 secondo cui *“se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”*. Sull'applicazione del principio del *“favor rei”* in ordine alla revisione del d.lgs. 158/2015, si vedano A. Renda, *“L'anticipo al 2016 della riforma delle sanzioni amministrative tributarie e la disciplina del favor rei”* in Corriere tributario n. 45/2015, nonché, M. Miscali, *“L'illegalità sopravvenuta delle sanzioni amministrative tributarie già irrogate”* in Corriere tributario n. 13/2016.

²⁹⁷ Si veda A. Iorio – L. Ambrosi, *“La riforma delle sanzioni tributarie e i primi dubbi applicativi”*, in Corriere tributario n. 10/2016, secondo cui: *“una corretta applicazione del favor rei porterebbe a considerare il triennio di riferimento soltanto quello successivo al 2016 e non anche il precedente, perché, in caso contrario, verrebbe contraddetta la volontà del legislatore, espressa dalla riforma del 1997 (e ripetutamente ribadita dall'Agenzia delle Entrate), di*

In caso di risposta negativa, la questione del *favor* – rispetto ad un inasprimento del quadro sanzionatorio – andrebbe a porsi come una ipotesi “di scuola” nel momento in cui si va a considerare che l’Ufficio sarebbe comunque in grado di applicare “in via retroattiva” il nuovo comma 3, avvalendosi della facoltà concessa dalla precedente formulazione della norma ²⁹⁸ (e ciò sebbene, come detto, tale opzione sia stata utilizzata in passato “*molto di rado*” dall’Amministrazione ²⁹⁹).

In realtà, il tema dell’applicabilità del principio del “*favor rei*” collegato alla revisione del sistema sanzionatorio attuata dal d.lgs. 158/2015, andrebbe affrontata in termini più ampi, secondo le spiegazioni fornite dalla Corte di Cassazione mediante la sentenza n. 14407 del 2017, al cui interno viene chiarito che – al fine di stabilire quale sia la sanzione più conveniente per il contribuente – occorre confrontare la penalità irrogata ai sensi della disciplina vigente *ratione temporis*, con quella irrogabile in base al trattamento sanzionatorio “*complessivamente previsto*” dalla normativa successiva alla riforma, dovendo quindi contestualmente tener conto non solo delle riduzioni ma anche degli inasprimenti introdotti dalla novella legislativa ³⁰⁰, come tali applicabili alla fattispecie concreta. ³⁰¹

Così facendo, la Suprema Corte ha trasposto sul piano amministrativo-tributario, quei criteri già riconosciuti come pacificamente applicabili in campo penale, in virtù dei quali – al fine di dare attuazione al principio del *favor rei* – non si possono combinare le disposizioni favorevoli al contribuente della vecchia e della nuova disciplina, perché altrimenti si verrebbe a creare una “terza legge” che consentirebbe al trasgressore di beneficiare di una sanzione addirittura più mite di quella irrogabile ai sensi della rinnovata disciplina. ³⁰²

assimilare, ove possibile, il sistema sanzionatorio amministrativo a quello penale: troverebbe infatti applicazione un’aggravante (la recidiva) per violazioni commesse in periodi in cui essa non era obbligatoriamente prevista”.

²⁹⁸ Sul punto, A. Carinci – “Troppo rigore non fa bene al fisco” cit. – aggiunge che la nuova norma porta “*indubbiamente ad un inasprimento della disciplina, che tuttavia non sembra risentire del principio del favor rei, posto che gli uffici possono sempre invocare la recidiva per le violazioni intervenute prima del 31 dicembre 2015 adducendo l’esercizio di una scelta discrezionale (vecchio regime) piuttosto che l’osservanza di un obbligo (nuovo regime)*”.

²⁹⁹ Come sottolineato da G. Beretta, “*Considerazioni sulla riduzione delle sanzioni amministrative per manifesta sproporzione*” in Rassegna tributaria n. 1/2017, il quale osserva però come “*tale scelta debba essere motivata nell’atto di contestazione delle sanzioni, in conformità a quanto disposto dall’art. 16, comma 2, del D.Lgs. 472/1997*”.

³⁰⁰ Per quanto riguarda le aggravanti introdotte dal D.Lgs. 158/2015, oltre al caso della recidiva obbligatoria, si ricorda l’ipotesi di cui all’articolo 1, comma 3, d.lgs. 471/1997 che dispone come la sanzione debba essere aumentata della metà quando la violazione di infedele dichiarazione venga realizzata mediante l’utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, ovvero con artifici e raggiri o con condotte fraudolente.

³⁰¹ La Corte, dopo aver ribadito che le modifiche apportate con il D.Lgs. n. 158 del 2015 non operano in maniera generalizzata in senso favorevole al contribuente, porta come esempio della riforma *in peius* del sistema sanzionatorio proprio la nuova previsione dell’obbligatorietà dell’aumento della sanzione nelle ipotesi di recidiva. Inoltre, nel disporre il rinvio alla CTR della Lombardia affinché rinnovi la propria valutazione in merito, chiarisce che il giudice dovrà verificare se – in considerazione degli elementi soggettivi ed oggettivi rilevanti nel caso di specie – a seguito dell’entrata in vigore della riforma, “*risulti favorevolmente modificato il complessivo trattamento sanzionatorio*”. La sentenza della Cassazione è commentata da R. Mistrangelo – “*L’applicazione del favor rei e la nuova recidiva obbligatoria*” in *Diritto e pratica tributaria* n. 1/2018 – secondo cui: “*prendere in esame anche le disposizioni sfavorevoli per il contribuente, difatti, non significa punire l’autore della violazione in base alle stesse: qualora all’esito del confronto, la sanzione irrogabile in base alla legge successiva fosse deteriore, l’Amministrazione dovrebbe irrogare la sanzione prevista dalla disciplina che era in vigore quando l’illecito è stato realizzato e non quella più severa che discenderebbe dall’applicazione delle nuove norme. Pertanto, in tale ipotesi, l’autore della violazione scontrerebbe proprio la sanzione che poteva prefigurarsi quando ha violato la normativa tributaria, con pieno rispetto del principio di legalità*”.

³⁰² Si veda, *inter alia*, Cass., sez. III pen. 19 maggio 2004, n. 23274, secondo cui – nel confronto tra la disciplina previgente e quella successiva, ai fini dell’individuazione di quella più favorevole all’autore della violazione – “*è necessario applicare integralmente, quella delle due che, nel complesso, risulti più favorevole al reo e la relativa*

Tale orientamento sembra confermare la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate mediante la circolare n. 4 del 2016 ³⁰³, secondo cui – nell'applicare il *favor rei* – gli Uffici devono “*raffrontare le norme sanzionatorie, ante e post modifica, in concreto e non in astratto, tenendo conto anche delle circostanze aggravanti ed attenuanti o esimenti eventualmente previste dalla legge e verificando gli effetti della loro applicazione in rapporto alle caratteristiche della condotta realizzata dal trasgressore, al fine di stabilire il trattamento sanzionatorio più mite*”.

Alla luce di queste argomentazioni, l'Amministrazione finanziaria ritiene, ad esempio, che non sia possibile applicare la nuova sanzione più favorevole prevista in caso di dichiarazione infedele (dal 90 al 180% dell'imposta rispetto alla precedente misura che andava dal 100 al 200%) qualora l'infedeltà discenda dall'utilizzo di fatture false, poiché in relazione a tale ipotesi, la nuova disciplina stabilisce che la sanzione sia aumentata della metà.

Analogamente quindi, non è detto che le rinnovate disposizioni sanzionatorie più convenienti per il trasgressore, possano trovare applicazione qualora il contribuente sia incorso in violazioni della stessa indole durante il triennio precedente, considerato che il d.lgs. n. 158/2015 ha reso obbligatoria l'applicazione dell'aumento della sanzione fino alla metà nei casi di recidiva.

Di conseguenza – chiudendo il cerchio con quanto inizialmente rappresentato in ordine all'applicazione del *favor rei* nell'ambito della nuova recidiva automatica – in base all'impostazione indicata dalla Suprema Corte, il considerare anche le annualità *ante riforma* come potenzialmente rientranti nel triennio di osservazione ³⁰⁴, potrebbe porsi a tutela del contribuente proprio in casi come quello della dichiarazione infedele, potendo il trasgressore essere sottoposto ad un complessivo trattamento sanzionatorio più mite secondo la disciplina precedente (quando il minimo editto risultava più alto, ma la recidiva si mostrava come meramente facoltativa).

Un altro degli aspetti cruciali che riguardano la corretta applicazione dell'istituto della recidiva, attiene alla individuazione del momento a partire dal quale, si può ritenere che il contribuente sia “*incorso*” in una precedente violazione.

In dottrina ³⁰⁵ sono emerse perplessità in merito al fatto che tale situazione possa configurarsi all'atto della contestazione dell'illecito, evidenziando piuttosto elementi a

valutazione non può essere fatta in astratto (...) bensì deve essere effettuata confrontando tutte le conseguenze che deriverebbero applicando integralmente ciascuna delle due leggi al caso concreto. In detta prospettiva, la legge più favorevole è quella che comporta il trattamento meno svantaggioso per il reo, con specifico riferimento al reale pregiudizio che egli viene concretamente a subire, ed allo scopo vanno considerati tutti gli elementi che in qualsiasi modo influiscono sul trattamento sanzionatorio”.

³⁰³ Per un commento alla circolare n. 4/2016 si rinvia a M. Basilavecchia, “*Il favor rei a seguito della riforma delle sanzioni*”, in Corriere tributario n. 17/2016, nonché a D. Liburdi, “*L'applicazione del favor rei nel nuovo sistema sanzionatorio: le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate*”, in Il fisco n. 14/2016.

³⁰⁴ Così come ritenuto dall'Amministrazione Finanziaria in occasione dell'incontro di Telefisco 2016.

³⁰⁵ Sul punto si veda G. Sepio – “*Nuova recidiva tra automatismo e motivazione delle scelte sanzionatorie*” cit. – che riprende una tesi sostenuta già prima della riforma da F. Batistoni Ferrara “*Art. 7*” in Commentario breve alle leggi tributarie, vol. II, Padova, 2010, nonché G. Bellagamba – G. Cariti, “*Il sistema delle sanzioni tributarie*”, Milano, 2011.

sostegno di una diversa interpretazione, secondo cui la precedente “violazione della stessa indole” possa assumere rilievo soltanto quando la stessa sia stata accertata in via definitiva.

Ed è proprio il comma 3 in commento ad offrire un elemento a supporto di tale tesi, avendo previsto che la recidiva non opera nei casi in cui la precedente violazione della stessa indole sia stata “definita” mediante ravvedimento operoso ovvero acquiescenza all’atto di irrogazione delle sanzioni, così come in dipendenza di adesione, mediazione, conciliazione.

Secondo questa ricostruzione, non ammettere la possibilità di attendere la definitività dell’accertamento della violazione (magari a seguito di un contenzioso), porterebbe ad applicare l’aggravante in una fase in cui lo stesso presupposto è ancora oggetto di discussione, arrivando così ad irrogare una sanzione più pregnante sulla base di una situazione che in seguito potrebbe venir meno.³⁰⁶

Al riguardo, si ritiene corretto replicare come – richiedere che al momento della contestazione della successiva violazione, la precedente sia divenuta definitiva a seguito di sentenza passata in giudicato – comporterebbe, nella generalità dei casi, l’impossibilità materiale di applicare la recidiva, venendo a mancare proprio i tempi tecnici.³⁰⁷

Ipotizziamo, ad esempio, che una prima violazione commessa nel 2012 venga contestata al trasgressore nel 2016, mentre il successivo illecito perpetrato nel 2013, durante il 2017: è chiaro che la violazione del 2012 (come detto, contestata nel 2016) difficilmente potrà risultare come già definitivamente accertata nel corso del 2017, qualora il contribuente abbia presentato ricorso nei confronti dell’iniziale atto di irrogazione della sanzione.³⁰⁸

Pertanto, seguire la tesi che invoca – ai fini della recidiva – che la precedente violazione debba presentare carattere di definitività, potrebbe indurre i trasgressori ad impugnare l’atto contenente la contestazione del primo illecito per motivi esclusivamente diretti ad evitare l’applicazione dell’aggravante, impedendo di fatto all’Amministrazione Finanziaria di far valere l’istituto della recidiva.

Senza tralasciare che la suesposta ricostruzione si pone comunque in contrasto con la lettera della legge, la quale prevede semplicemente che il contribuente sia “incorso” in altra violazione della stessa indole nei tre anni precedenti (a meno che, come detto, il trasgressore

³⁰⁶ La ricostruzione proposta dagli autori indicati alla precedente nota, prende evidentemente spunto dal sistema penale, dove il concetto di recidiva – ex art. 99 c.p. – rappresenta la condizione di “*chi dopo essere stato condannato per un reato ne commette un altro*”. In base alla lettera della norma penale, quindi, occorre che il primo delitto non colposo sia stato giudizialmente accertato, dovendo sussistere una precedente sentenza di condanna passata in giudicato per poter invocare la recidiva.

³⁰⁷ Si veda R. Mistrangelo - “L’applicazione del favor rei e la nuova recidiva obbligatoria”, cit.

³⁰⁸ Si richiama, a tal proposito, la “Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sulle attività delle Commissioni tributarie” del Ministero dell’Economia e delle Finanze per il 2017 – presente sul sito istituzionale www.giustiziatributaria.gov.it – secondo cui, “*in ordine al tempo del processo, espresso in giorni, che tiene conto del periodo intercorrente tra la data di deposito della controversia presso la Commissione adita e la data di spedizione del dispositivo alle parti processuali, l’analisi ha rilevato che nel 2017 sono trascorsi in media 758 giorni (2 anni ed 1 mese) per le CTP e 772 giorni (2 anni ed 1 mese) per le CTR*”.

non definisca il precedente illecito avvalendosi di uno degli strumenti deflattivi del contenzioso indicati dallo stesso comma 3 dell'art. 7).³⁰⁹

Una problematica affine alla precedente attiene alle ipotesi in cui due violazioni della stessa indole – come tali realizzate nel corso di un triennio – vengano contestate nell'ambito del medesimo controllo.³¹⁰

Al fine di evitare “*applicazioni automatiche, quanto indiscriminate*” del rinnovato istituto della recidiva (che portino ad un generalizzato innalzamento delle sanzioni, anche senza un maggior disvalore della condotta posta in essere dai contribuenti) viene ritenuto in dottrina³¹¹ come tale aggravante possa emergere soltanto nei casi in cui il trasgressore abbia già ricevuto una contestazione dell'illecito da parte degli Uffici e nonostante questo, reiteri comunque la medesima condotta.³¹²

Soltanto in questi ipotesi, ove il contribuente pone in essere il medesimo comportamento pur essendo consapevole dell'illegittimità dello stesso (a fronte della precedente contestazione formulata dall'Ufficio) avrà ragione di esistere un aggravio del trattamento sanzionatorio secondo i canoni della recidiva.³¹³

Da ultimo, occorre rilevare come siano stati sollevati dubbi di legittimità costituzionale³¹⁴ in ordine alla norma di cui al comma 3 dell'art. 7, D.Lgs. 472/1997, in base alle argomentazioni della sentenza della Corte Costituzionale n. 185/2015 che ha dichiarato

³⁰⁹ A tal proposito, appaiono puntuali le considerazioni espresse da L. Lodoli - B. Santacroce, “Automatismo o discrezionalità nell'applicazione della recidiva per le sanzioni? Limiti di proporzionalità” in Il fisco n. 4/2016, i quali affrontano “*le ipotesi in cui, alla data di contestazione o di irrogazione della sanzione, le violazioni della stessa indole, in relazione alle quali è stata riconosciuta la recidiva, possano essere ancora definite perché, pur se contestate, per esempio, non è ancora decorso il termine per il ricorso, con la possibilità di avvalersi della mediazione o della conciliazione giudiziale, o è stato proposto accertamento con adesione per il quale non è stato ancora formalizzato l'accordo o la procedura. In tali ipotesi l'Ufficio, se non potesse attendere la scadenza del termine entro cui la definizione potrebbe realizzarsi, dovrà emettere un atto dove calcolare le sanzioni irrogate ed il conseguente cumulo giuridico per entrambe le ipotesi: in presenza ed in assenza di definizione. Infatti la norma fa riferimento al fatto che le violazioni non debbano essere definite senza specificare però se tale definizione debba inderogabilmente intervenire prima del momento in cui la sanzione successiva sia stata irrogata. In tal modo si darebbe la possibilità al contribuente di valutare e scegliere, in presenza di tutti gli elementi necessari, se definire il precedente atto da cui è scaturita l'applicazione della recidiva ed in tal modo 'disattivarla' sul secondo atto*”.

³¹⁰ Ancora Lodoli – Santacroce - “Automatismo o discrezionalità nell'applicazione della recidiva per le sanzioni?” cit. – prendono ad esempio il classico caso di una verifica posta in essere dalla Guardia di Finanza che arrivi a disconoscere la deduzione di una medesima tipologia di costo (o magari lo stesso costo suddiviso per quote) in ordine ad una pluralità di anni: tale circostanza potrebbe comportare la notifica di più avvisi con l'applicazione della recidiva all'interno degli atti successivi al primo.

³¹¹ Su tutti A. Carinci, “Troppo rigore non fa bene al fisco” cit.

³¹² Anche D. Deotto ritiene che la recidiva possa trovare applicazione solamente dopo una precedente constatazione di violazioni e non dopo una semplice violazione. L'Autore – prendendo ad esempio il caso della deduzione di una spesa relativa a più periodi di imposta che l'Amministrazione dovesse ritenere non inerente – sostiene che una tale ricostruzione possa trovare fondamento nella norma sul cumulo giuridico ex art. 12, D.Lgs. 472/1997, la quale stabilisce che il concorso e la continuazione “sono interrotti dalla constatazione della violazione”, osservando quindi come la sanzione rimane “unica” per tutte le violazioni che sono state individuate fino al momento della constatazione stessa (si veda: “*Sanzioni, per la recidiva serve la constatazione delle violazioni*” in Il Sole 24 Ore del 9 febbraio 2016).

³¹³ A. Iorio – “*Evasioni, arrivano le maxi sanzioni*” in Il Sole 24 Ore del 7 febbraio 2016, ricorda come, la stessa circolare n. 23 del 1999 – in tema di mancata emissione degli scontrini in maniera reiterata – indica la necessità di una precedente constatazione della violazione, ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria concernente la sospensione della licenza commerciale.

³¹⁴ M. Miscali, “*E' legittima costituzionalmente la recidiva automatica?*” in Corriere tributario n. 43/2017.

l'illegittimità della recidiva obbligatoria sul piano penale, così come disciplinata dal comma 5 dell'art. 99 c.p. da ultimo sostituito dall'art. 4 della Legge n. 251/2005.³¹⁵

Con la richiamata sentenza, la Consulta – dopo aver ripercorso la giurisprudenza di legittimità in tema di recidiva penale – ha sottolineato come l'applicabilità della stessa richieda *“una relazione qualificata tra i precedenti del reo ed il nuovo illecito”* che deve risultare da un accertamento condotto in concreto dal giudice tramite il ricorso a parametri di valutazione come: la natura dei reati commessi, la tipologia di devianza di cui rappresentano espressione, il livello di offensività delle condotte, l'arco di tempo in cui vengono perpetrati, l'eventuale occasionalità della ricaduta ed ogni altro possibile parametro che sia rivelatore della personalità del reo e del grado di colpevolezza, non essendo sufficiente il mero dato circa l'esistenza di precedenti penali.

La Corte Costituzionale rileva quindi come i criteri poc'anzi elencati appaiano frustrati al momento in cui si ricada nell'ambito della recidiva obbligatoria (penale): in tal caso, infatti, il giudice si limitava ad applicare un automatismo sanzionatorio, scevro della disamina dei summenzionati parametri: si trattava, in buona sostanza, di una presunzione assoluta, *iuris et de iure*.

Tale automatismo, secondo la Consulta - risultando avulso da un accertamento in concreto e basandosi unicamente sul titolo del successivo delitto perpetrato dal reo (come tale, rientrando nell'elenco di cui all'art. 407, comma 2, lett. a, c.p.p., a fronte di caratteristiche di particolare gravità e allarme sociale) - prescindeva da una valutazione sull'attitudine del soggetto a ricadere nella commissione del reato, esaurendosi piuttosto in un meccanismo astratto, indice di una maggiore pericolosità o di una più accentuata colpevolezza.

Pertanto la Consulta – nell'accogliere le censure sollevate dalla Cassazione sez. V penale³¹⁶ – ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 5 dell'art. 99 c.p., limitatamente alle parole *“è obbligatorio”*.

Secondo la Corte Costituzionale, *“la previsione di un obbligatorio aumento di pena legato solamente al dato formale del titolo di reato, senza alcun accertamento della concreta significatività del nuovo episodio delittuoso - in rapporto alla natura e al tempo di commissione dei precedenti e avuto riguardo ai parametri indicati dall'art. 133 cod. pen. - sotto il profilo della più accentuata colpevolezza e della maggiore pericolosità del reo, [non viola solo l'art. 3 Cost] ma anche l'art. 27, terzo comma, Cost., che implica un costante ‘principio di proporzione’ tra qualità e quantità della sanzione, da una parte, e offesa, dall'altra”*.

³¹⁵ Per commenti alla sentenza, si rinvia a F. Rocchi, *“Cadono l'obbligatorietà della recidiva ‘qualificata’ e il relativo automatismo sanzionatorio”* in Diritto penale e processo, 2015, fasc. 12; M. Pelissero, *“L'incostituzionalità della recidiva obbligatoria: una riflessione sui vincoli legislativi della discrezionalità giudiziaria”* in Giurisprudenza costituzionale, 2015, fasc. 4; R. Bartoli, *“Recidiva obbligatoria ex art. 99.5 c.p.: la Corte costituzionale demolisce l'ultimo automatismo”* in Giurisprudenza italiana, 2015, fasc. 11; D. Bianchi, *“Cade l'ipotesi speciale di obbligatorietà: la Consulta prosegue nell'opera di disinnescamento degli automatismi della recidiva”* in Cassazione penale, 2016, fasc. 1.

³¹⁶ Questione di legittimità costituzionale del comma 5 dell'art. 99 c.p. sollevata dalla Corte di Cassazione sez. V penale con ordinanza n. 227 del 10 settembre 2014, facendo riferimento agli articoli 3 e 27 della Costituzione. Si veda il commento di L. Gizzi, *“La recidiva obbligatoria al vaglio della Corte Costituzionale”* su www.treccani.it/enciclopedia.

In buona sostanza – a seguito della pronuncia della Consulta – la dichiarazione di recidiva penale perde il suo carattere “automatico”, cosicché il giudice dovrà valutarne, di volta in volta, la sussistenza in concreto, rifacendosi ai criteri guida elaborati dalla Cassazione, come sopra rappresentati.

Solo in tal modo si potrà valutare se la ricaduta nel reato sia effettivamente espressione di un'accentuata colpevolezza o di una maggiore pericolosità sociale.

Seguendo le considerazioni svolte dalla Corte Costituzionale in ambito penale, l'istituto della recidiva “tributaria” – così come disciplinata a seguito del nuovo carattere automatico – sembra ledere il principio comunitario di proporzionalità in termini di ragionevolezza, considerato che l'incremento della sanzione amministrativa sembra derivare dal mero riscontro formale della reiterazione dell'illecito, senza che l'Amministrazione finanziaria possa procedere ad accertare “in concreto” se la nuova violazione sia sintomo di una accentuata riprovevolezza della condotta posta in essere dal trasgressore.³¹⁷

Oltre ai rilevati sintomi di illegittimità costituzionale, tale situazione potrebbe anche comportare un conflitto sul piano sistematico, considerato che l'ordinamento sanzionatorio tributario si fonda su uno schema “discrezionale” che trova il suo modello paradigmatico nell'obbligo di motivazione ex art. 16, D.Lgs. 472/1997, portando l'Amministrazione finanziaria a compiere una sintesi tra il principio di legalità e quello di proporzionalità/ragionevolezza, al fine di adeguare la sanzione alla condotta effettivamente posta in essere dal contribuente, così da calibrarla alla luce della fattispecie concreta.³¹⁸

Vedremo quindi se nel prossimo futuro, qualche giudice di merito o della Suprema Corte decida di sottoporre al vaglio della Consulta, la questione di legittimità della recidiva “tributaria” così come disciplinata dal comma 3 dell'articolo 7, D.Lgs. 472/1997, contestando – ex art. 3 Cost. – l'automaticità del meccanismo in esame: e ciò, tenuto delle peculiarità che caratterizzano ogni singola fattispecie sul piano della personalità dei contribuenti, nonché del carattere di discrezionalità che dovrebbe connotare la determinazione della sanzione rispetto al caso concreto.

³¹⁷ Tenendo conto dei criteri generali di determinazione della sanzione, ai sensi del comma 1 dell'art. 7 (e quindi, come si è visto al paragrafo 1 di questo capitolo, considerando la gravità della violazione, l'opera svolta dall'agente per eliminarne o attenuarne le conseguenze, la personalità nonché le condizioni economiche e sociali del soggetto).

³¹⁸ Di diverso avviso rispetto alla supposta “asistematicità” del rinnovato comma 3 dell'art. 7, R. Mistrangelo - “L'applicazione del favor rei e la nuova recidiva obbligatoria” in *Diritto e pratica tributaria* n. 1/2018 – in quanto l'autrice intravede profili di discrezionalità anche nell'ambito della recidiva tributaria automatica: “Al riguardo, non può non rilevarsi che la disposizione del codice penale disponeva in caso di recidiva per determinati delitti un aumento della sanzione non solo obbligatorio, ma anche predeterminato nel quantum (aumento di 1/3 della pena) mentre l'art. 7, 3° comma, del d.lgs. n. 472/1997 attribuisce all'Ufficio ampi margini di discrezionalità nel determinare l'entità dell'aggravante, prevedendo addirittura la possibilità di non applicarla nell'ipotesi di cui al comma 4 del medesimo articolo (...). Pertanto, nel sistema sanzionatorio tributario la recidiva, oltre a non essere vincolata nel quantum minimo di incremento, non è neppure sempre obbligatoria e, pertanto, non sembrerebbe affetta da quell'automatismo che ha comportato la dichiarazione di illegittimità costituzionale della previsione contenuta nell'art. 99, 5° comma, c.p.”.

5 I giudici di merito danno forma alle “circostanze” che rendono manifesta la sproporzione della sanzione

A parziale mitigazione dell'inasprimento del trattamento sanzionatorio sopra rappresentato ³¹⁹ (come visto, stabilito al comma 3 dell'art. 7 per coloro che siano incorsi nei tre anni precedenti in violazioni della stessa indole) lo stesso D.Lgs. 158/2015 ha ampliato l'area entro cui è possibile richiedere la riduzione fino alla metà delle sanzioni irrogate nell'atto di accertamento, in presenza di una manifesta sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione medesima. ³²⁰

Ed infatti, la nuova formulazione del successivo comma 4, non prevede più la necessaria presenza del requisito della “eccezionalità” da riferire alle circostanze che concorrono a rendere manifesta la sproporzione: di conseguenza, l'attenuante in commento tende ad assumere una portata generale ³²¹, scrollandosi di dosso quell'elemento di residualità che la caratterizzava in precedenza. ³²²

³¹⁹ Sul punto, A. Iorio – L. Ambrosi, “La riforma delle sanzioni tributarie e i primi dubbi applicativi” cit., evidenziano come: “a fronte dell'aumento (obbligatorio) derivante dall'applicazione della recidiva, è rimasta (comma 4 del medesimo art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997) la possibilità per l'ente impositore di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, in presenza di manifesta sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione. È evidente che la norma, così come risulta attualmente, pare essere poco equilibrata: all'obbligo di aumentare la sanzione in presenza della recidiva infratriennale, si contrappone la facoltà di applicare le attenuanti. Si tratta di una discrezionalità che appare troppo ampia e non legata a criteri oggettivi. Il rischio è che la valutazione dell'applicazione dell'attenuante venga lasciata alla sensibilità del singolo funzionario con la conseguenza che ogni Ufficio potrà adottare prassi differenti”. A tal proposito, gli Autori segnalano che – a differenza del comma 4 dell'articolo 7 – per l'applicazione dell'attenuante prevista in materia di dichiarazione infedele ex art. 1, comma 4, D.Lgs. 471/1997, il Legislatore ha ritenuto di individuare con precisione dei parametri oggettivi, togliendo così ogni discrezionalità all'ente impositore: ed infatti, la richiamata disposizione prevede che la sanzione dal 90 al 180% è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000.

³²⁰ Al riguardo, G. Beretta - “Considerazioni sulla riduzione delle sanzioni amministrative per manifesta sproporzione” cit. - osserva che: “gli interventi del legislatore, ancorché frammentari, hanno però meglio rapportato gli istituti generali delle sanzioni amministrative al principio di proporzionalità, predisponendo aggravii o, al contrario, mitigazioni sanzionatorie in ragione della maggiore o minore gravità della violazione, a seconda del danno cagionato al bene giuridico tutelato, nonché della condotta tenuta dal trasgressore”. Come già accennato al paragrafo 1 di questo capitolo, in coda al dettato dell'articolo 7, il D.Lgs. n. 158/2015 ha aggiunto un ulteriore comma, il 4-bis, il quale dispone che: “in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà”, così da risultare pari a 125 euro (ossia 250 euro base, rapportata al 50%). Si tratta quindi di una norma di chiusura che disciplina una particolare forma di ravvedimento, ma che tuttavia necessita di essere coordinata con quanto previsto al comma 1, lett. c) dell'art. 13 del medesimo Decreto legislativo, in ordine al caso di trasmissione della dichiarazione omessa entro 90 giorni dalla scadenza dei termini di presentazione.

³²¹ Come rilevato dalla allora direttrice dell'Agenzia delle entrate, Rossella Orlandi, nel corso dell'intervento alla Camera dei Deputati del 27 luglio 2015: “eliminato il riferimento alla eccezionalità, la previsione di questa attenuante assume portata generale, circostanza che consente di confidare serenamente su una più oculata graduazione delle sanzioni in sede applicativa”.

³²² La lettura secondo cui la disposizione del comma 4 è stata rinnovata in senso più mite (a fronte di una modifica più stringente che caratterizza il precedente comma 3) viene avvalorata dalla stessa Agenzia delle Entrate, la quale – in occasione di Telefisco 2016 (le risposte ai quesiti sono presenti sul sito istituzionale www.finanze.it) – ha evidenziato come “l'irrigidimento” della disciplina sanzionatoria derivante dall'eventuale applicazione della recidiva, viene comunque “controbilanciato” dal potenziamento della facoltà, prevista dall'art. 7, comma 4, di ridurre le sanzioni fino alla metà del minimo qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, avendo cura di precisare che “è stata eliminata la condizione rappresentata dalla ricorrenza di circostanze ‘eccezionali’ con l'obiettivo evidente, venendo appunto meno il requisito dell'eccezionalità, di promuovere l'utilizzo da parte degli Uffici di detta facoltà”. Viene così superata l'interpretazione restrittiva della norma

Anche a seguito della modifica legislativa, non viene comunque a mutare – in linea con la medesima logica che informava le disposizioni contenute nel DM 1° settembre 1931³²³ – la *ratio* a fondamento dell’istituto disciplinato dal comma 4 dell’art. 7, D.Lgs. 472/1997³²⁴, il quale continua a mostrarsi come meccanismo perequativo che può portare l’Ufficio (in sede di irrogazione) ovvero in seconda battuta il giudice (qualora venga impugnato il relativo atto) ad adeguare il trattamento sanzionatorio nell’eventualità in cui la misura applicata dovesse rivelarsi “manifestamente sproporzionata” rispetto all’entità del tributo evaso.

Proprio in merito ai soggetti chiamati ad operare la predetta riduzione – in considerazione, come detto, dell’ambito generale che caratterizza la rinnovata disposizione di cui al comma 4 dell’articolo 7 – è necessario operare alcune precisazioni.

A prescindere dalla formulazione impersonale utilizzata nella predetta disposizione (*“la sanzione ... può essere ridotta fino alla metà del minimo”*) è pacifico che la stessa – così come le altre norme generali contenute nel D.Lgs. 472/1997 – non può che essere rivolta, innanzitutto, all’Amministrazione Finanziaria, chiamata tanto a verificare la sussistenza dei requisiti soggettivi in ordine alla irrogazione delle sanzioni, quanto a determinare la misura delle stesse.

Proprio in considerazione delle intervenute modifiche, è lecito attendersi da parte degli Uffici un utilizzo maggiore della facoltà di ridurre le sanzioni, in linea con quanto previsto dal nuovo comma 4, giacché non vi è più la necessità di accertare la presenza di circostanze eccezionali al fine di applicare l’attenuante in parola.

In secondo luogo – a seguito del ricorso proposto dal contribuente nei confronti dell’atto di irrogazione sanzioni ovvero dell’avviso di accertamento che ne contiene la determinazione – l’applicazione dell’attenuante potrà essere richiesta al giudice tributario, il quale potrà valutare l’entità (e l’equità) del trattamento sanzionatorio applicato dall’Amministrazione, procedendo eventualmente a ricalcolarne la misura.³²⁵

fornita dalla stessa Amministrazione Finanziaria con la circolare n. 180/1998, ove si riteneva che tale attenuante costituisse *“secondo l’espressa e chiara dizione legislativa, una facoltà di carattere del tutto eccezionale”*.

³²³ Così la Relazione illustrativa al D.Lgs. 472/1997 – reperibile sul sito istituzionale www.camera.it – secondo cui: *“riprendendo una previsione del D.M. 1° settembre 1931, che viene espressamente abrogato, il comma 4 ammette la riduzione della sanzione fino alla metà del minimo edittale qualora ricorrano eccezionali circostanze che rendano manifesta la sproporzione fra l’entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione medesima”*. In particolare, la disciplina del 1931 regolamentava un articolato sistema diretto ad attenuare la pena pecuniaria, sia riguardo alla determinazione della misura massima della diminuzione, che - a monte - al computo della sanzione base sulla quale calcolare tale riduzione. A tal proposito, si vuole osservare come la norma relativa all’individuazione dei presupposti per l’applicazione dell’attenuante (allora denominata ‘riduzione delle pene pecuniarie’) risultava non meno generica di quella attuale, facendo riferimento a *“particolari circostanze che giustifichino un benevolo provvedimento”*.

³²⁴ Una curiosità sulla norma del comma 4, la quale aveva previsto l’attenuante in commento sebbene la Legge delega n. 662/1996 per la riforma dell’apparato sanzionatorio, nulla avesse disposto al riguardo. Sul punto, veniva comunque osservato che *“non sembra peraltro potersi prospettare un profilo di illegittimità costituzionale della norma per eccesso di delega, atteso che la disposizione può senza dubbio essere considerata come uno dei meccanismi di ‘commisurazione’ delle sanzioni alla ‘effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni’ commissionati dalla lett. q) della Legge delega”*. Così L. Pistorelli, “Commento sub. art. 7. Criteri di determinazione della sanzione”, in F. Moschetti - L. Tosi (a cura di), Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, pag. 201.

³²⁵ Si veda F. Tesaurò – “Nota in tema di frodi carosello e riduzione delle sanzioni” in Giurisprudenza italiana n. 10/2013 – il quale, richiamando la sentenza della Cassazione n. 25376/2008, osserva che: *“la riduzione della sanzione può essere chiesta al giudice, che può sindacare in tutti i possibili aspetti il potere sanzionatorio esercitato dall’ente impositore, nonché il potere di determinare (nell’ambito delle richieste delle parti) l’entità delle sanzioni effettivamente*

In specie – sulla base di considerazioni analoghe a quelle effettuate in dottrina ed in giurisprudenza con riferimento alla causa di non punibilità relativa alle obiettive condizioni di incertezza (di cui all'articolo 6, D.Lgs. 472/1997) – si può arrivare a ritenere come, al fine di vedersi riconosciuta la diminuzione di cui al comma 4 dell'articolo 7, la proposizione di una apposita istanza di parte risulti processualmente rilevante.³²⁶

Ed infatti, l'assenza di una specifica eccezione in ordine alla “manifesta sproporzione” delle sanzioni, priverebbe il contribuente della possibilità di richiedere ed ottenere tutela dinanzi alla Cassazione, posto che la stessa Corte ha in più occasioni confermato che una istanza che si riferisca al trattamento sanzionatorio non può essere presentata per la prima volta dinanzi al giudice di legittimità.³²⁷

Contestualmente, è importante rilevare come in capo al contribuente che intenda eccepire la violazione del comma 4 dell'articolo 7, si pone l'onere di indicare in maniera specifica tutti gli elementi che possano lasciar emergere la “manifesta sproporzione” delle sanzioni e ciò, in conformità al principio dispositivo che caratterizza il processo tributario ex art. 115 cpc.³²⁸

Risulta quindi ancor più decisivo – rispetto alla previgente disciplina – individuare con esattezza i presupposti di applicazione dell'attenuante di cui al comma 4³²⁹, data la funzione

dovute; quando il giudice è investito della valutazione di un atto impositivo che non ha correttamente determinato la sanzione non deve limitarsi a dichiarare la nullità dell'atto medesimo, ma deve provvedere a rideterminare l'entità delle sanzioni effettivamente dovute (nell'ambito delle richieste delle parti)”.

³²⁶ Con riferimento alla esimente collegata alle obiettive condizioni di incertezza della norma, la necessità di una istanza di parte è stata confermata dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 4394 del 24 febbraio 2014, presente in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 11/2014 con commento di M. Fanni, “Ruolo e poteri del giudice e dell'amministrazione nella disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza”. La Suprema Corte richiama un proprio precedente (Cass. 24670/2007) secondo cui: *“Poiché l'incertezza normativa oggettiva tributaria è quella situazione giuridica oggettiva che coincide con il risultato inevitabilmente equivoco dell'interpretazione normativa condotta dal giudice, chiedere la verifica della sua esistenza, con riguardo ad un caso di specie già accertato e categorizzato dal giudice di merito, com'è accaduto nella controversia in esame, significa proporre una questione di diritto, con la conseguenza che di essa può essere investito anche il giudice di legittimità, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, di cui s'è già riferito”*

³²⁷ Diversamente – in presenza di una formale istanza dinanzi alle Commissioni Tributarie – il contribuente potrebbe poi rilevare anche “in sede di legittimità” la mancata disapplicazione delle sanzioni da parte dei giudici di merito, eccependo la violazione dell'art. 112 c.p.c. in caso di omessa pronuncia (in relazione all'art. 360, c. 1, n. 4 dello stesso codice) ovvero la violazione degli articoli 6 del D.Lgs. n. 472/1997 e 10 della legge n. 212/2000 (in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.) in caso di mancato riconoscimento esplicito delle condizioni di obiettiva incertezza, in relazione a fatti ormai accertati nella loro materialità.

³²⁸ In argomento, si veda la sentenza della Corte Costituzionale n. 109 del 29 marzo 2007 presente in Giurisprudenza italiana n. 11/2007 con nota di M. Fanni - “Il carattere dispositivo del processo tributario nel pensiero della Corte Costituzionale” – il quale osserva che: *“i principi stabiliti dalla Corte nella fondamentale sentenza si sostanziano, dunque: nell'applicabilità al processo tributario del principio dispositivo stabilito nell'art. 115 c.p.c. in forza del generale rinvio contenuto nell'art. 1, 2° comma, del D. Lgs. n. 546 del 1992; nella salvaguardia del fondamentale principio di terzietà del giudice (111 Cost.) inteso come impossibilità che esso si sostituisca ad una delle parti nell'individuazione ed allegazione degli elementi conoscitivi necessari alla soluzione della controversia; nella correlata e conseguente limitazione del suo intervento ai casi in cui la parte non sia stata in grado di assolvere all'onere probatorio su di essa gravante per causa non imputabile (individuata la causa di non imputabilità nell'impossibilità o, al più, nella somma difficoltà)”*.

³²⁹ In verità, già con riferimento alla normativa anteriore alla riforma delle sanzioni tributarie attuata con i decreti legislativi del 1997, si lamentava la “assenza di un'espressa qualificazione normativa” delle aggravanti e delle attenuanti. In particolare, veniva sottolineato come – sebbene la disciplina risultasse più completa in ordine alle attenuanti – non si potesse comunque rinvenire nessuna indicazione né in relazione ai criteri per l'esercizio del potere discrezionale associato al loro impiego, né ai fini della determinazione quantitativa della sanzione e nemmeno con riguardo alla individuazione

di “meccanismo correttivo” assunta dall’istituto, come tale diretto ad evitare che la determinazione in concreto della sanzione possa portare ad esiti eccessivamente gravosi.³³⁰

In verità, il fatto che la disposizione di cui al comma 4 presenti un contenuto caratterizzato da una certa indeterminatezza, sembra voler rispondere all’esigenza di valutare ogni tipo di circostanza che possa far pensare che la determinazione in concreto della sanzione appaia eccessivamente gravosa: tuttavia, il generico riferimento alle “circostanze” (sebbene non più accompagnate dall’aggettivo “eccezionali”³³¹) rende davvero arduo definire i confini della discrezionalità che circonda l’attenuante in commento.

Nel tralasciare la lettera della norma – la quale fa espresso richiamo alla manifesta sproporzione tra l’entità del tributo e la sanzione – alcuni commentatori³³² hanno osservato che i presupposti per l’applicazione del meccanismo perequativo sarebbero da riferire all’effettivo disvalore che connota il comportamento posto in essere dal contribuente.

Una tale soluzione troverebbe fondamento nella struttura dello stesso articolo 7, il quale – ai commi 1 e 2 – detta criteri utili a valutare l’idoneità della sanzione irrogata in

delle ipotesi in relazione alle quali potessero ritenersi verificati i presupposti di applicazione delle stesse circostanze attenuanti. Sul tema, D. Coppa – S. Sammartino, “Sanzioni tributarie” in Enc. Dir., Milano, 1989, vol. XLI.

³³⁰ Proseguendo le comparazioni con il modello penalistico, la funzione “correttiva” svolta dall’istituto di cui al comma 4 dell’art. 7, sembra riconducibile a quella attribuita alle “circostanze generiche”, come tali disciplinate dall’art. 62-bis c.p. il quale prevede che: “il giudice, indipendentemente dalle circostanze previste nell’art. 62, può prendere in considerazione altre circostanze diverse, qualora le ritenga tali da giustificare una diminuzione della pena...”. Al riguardo, D. Pulitanò – “Diritto Penale”, Manuale, Torino, 2009, pag. 441 – osserva come l’art. 62-bis opera quale “*strumento di mitigazione (...) di larga applicabilità*” e che in assenza di indicazioni puntuali per l’esercizio del proprio potere discrezionale, “*il giudice (...) potrà fare riferimento ai criteri generali posti dall’art. 133 c.p. per la commisurazione della pena*”.

³³¹ Parte della dottrina, riteneva che l’aggettivo “eccezionali” (al di là della pregnanza del suo significato intrinseco) presentasse comunque “*uno scarso valore*”: così L. Pistorelli, “Commento sub. art. 7. Criteri di determinazione della sanzione”, in F. Moschetti - L. Tosi, Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria. Tiepide anche le considerazioni di L. Cinquemani - “L’attività sanzionatoria dell’Amministrazione finanziaria”, Milano, 2008, pag. 253 – secondo cui: “*con riguardo alle ‘circostanze eccezionali’ il legislatore si limita ad affermare che esse devono ‘concorrere’. Nessuna ulteriore specificazione viene fornita. Di conseguenza, tali circostanze possono essere di qualsiasi genere e possono teoricamente manifestarsi sia contestualmente, sia precedentemente, sia successivamente alla realizzazione della condotta del trasgressore che ha realizzato la violazione. Ciò che rileva è esclusivamente il carattere dell’eccezionalità che deve caratterizzare la fattispecie*”.

³³² In tal senso, A. Carinci, “Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie” cit., il quale rileva che: “*nonostante il tenore letterale della norma, che ancora tratta di sproporzione tra entità del tributo e la sanzione, è opportuno leggere la previsione - e quindi valutare la sproporzione - con riferimento al disvalore della condotta, tenuto conto delle circostanze del caso. Non all’ammontare del tributo. Solo in questo modo, come peraltro la stessa Agenzia ha riconosciuto, diviene possibile rendere applicabile simile facoltà in via generale e, quindi, anche alle violazioni non connesse ad un’evasione*”. In particolare, Carinci richiama la circolare n. 38 del 23 dicembre 2013, la quale, nel riferirsi alle violazioni relative all’omessa o infedele compilazione del Quadro RW (compilato dalle persone fisiche residenti in Italia che detengono investimenti all’estero) ha valutato positivamente – rispetto al comma 4 dell’art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997 – “*il comportamento posteriore del contribuente che regolarizzi la propria posizione fiscale prestando una piena e spontanea collaborazione*”. Per un commento al documento di prassi, si veda D. Liburdi, “Riforma del monitoraggio fiscale: indicazioni dell’Agenzia delle entrate alla luce del provvedimento del 18 dicembre 2013, in Il fisco n. 5/2014.

Dello stesso tenore le considerazioni di G. Sepio – “Nuova recidiva tra automatismo e motivazione delle scelte sanzionatorie” cit. – secondo cui l’Amministrazione finanziaria, al fine di rilevare “le ragioni” che nel singolo caso di specie hanno reso manifesta la sproporzione della sanzione, potrà “*attingere da tutti gli elementi che possono concorrere a definire la personalità del trasgressore. È fuor di dubbio, a questo riguardo, che l’applicazione della clausola in esame comporti per gli Uffici una forte assunzione di responsabilità, anche al proprio interno, che dovrà in ogni caso essere sostenuta da un’attenta motivazione e da specifici elementi che lo stesso contribuente, nel proprio interesse, potrà essere chiamato a fornire*”.

rapporto alla gravità della violazione commessa dal contribuente: e ciò, tenendo conto la condotta posta in essere dall'agente, l'opera da lui svolta per l'attenuazione delle conseguenze, le sue condizioni economiche e sociali, nonché la personalità del soggetto, anche in termini di precedenti fiscali.³³³

Senza dimenticare che – secondo quanto accennato al paragrafo precedente – l'attenuante in commento è in grado di impedire l'automatico intervento della recidiva, la cui disciplina per l'appunto, fa “*salvo quanto previsto al comma 4*”.³³⁴

Data la vaghezza della norma in commento, al fine di individuare le circostanze che facciano emergere la suddetta sproporzione, appare necessario effettuare un'analisi della giurisprudenza di merito sul punto, così da poter ricavare un “campionario” sufficientemente ampio delle situazioni che possono venire concretamente in rilievo.

In particolare, si procederà ad effettuare un raffronto delle pronunce delle Commissioni tributarie *pre* e *post* riforma, così da comprendere come i giudici di merito abbiano inteso riempire di significato “le circostanze” che possono rivelare la sproporzione, anche a seguito del venir meno dell'aggettivo “eccezionali”.

A tal proposito, si ritiene che gli elementi individuati dai giudici in favore del contribuente all'interno delle pronunce antecedenti alla revisione ex d.lgs. 158/2015 (come tali caratterizzati da una maggiore pregnanza, a fronte del loro carattere “eccezionale”) possano ovviamente valere anche per le situazioni esaminate dopo l'entrata in vigore della riforma, considerato che la norma attualmente assume una portata decisamente più generale.

Al contempo, è altresì evidente che – essendo la disposizione, così come novellata, più favorevole al contribuente rispetto alla precedente versione – la norma più recente non potrà che trovare applicazione anche per le sanzioni comminate prima dell'avvenuta riforma, ma non ancora divenute definitive: ed un tanto, in conformità al principio della *lex mitior*, contenuto all'interno dell'art. 3, comma 3, D.Lgs. 472/1997.³³⁵

Prima di passare all'analisi della giurisprudenza di merito riguardo ai presupposti necessari all'applicazione dell'attenuante in esame, si vuole evidenziare come l'istituto sia riferibile ad ogni genere di sanzioni, comprese quelle che la legge stabilisce in misura

³³³ Sul punto, ancora Lodoli – Santacroce (“Automatismo o discrezionalità nell'applicazione della recidiva per le sanzioni?” cit.) evidenziano come “*anche se il tenore letterale del comma 4 fa riferimento alla sproporzione tra entità del tributo e la sanzione, gli Uffici dovranno interpretarla valutando la sproporzione con riferimento anche al tipo di condotta posta in essere ed alla dimensione psicologica del contribuente. Valutando, pertanto, non solo l'aspetto oggettivo del rapporto tra sanzione e tributo, ma anche l'aspetto soggettivo delle singole circostanze del caso concreto. Tale soluzione troverebbe conforto proprio nella struttura dell'art. 7 che detta i criteri e le regole che gli Uffici preposti all'accertamento sono tenuti a seguire per valutare la gravità della violazione e la conseguente determinazione della sanzione*”.

³³⁴ Si veda il Dossier del Servizio Studi del Senato e della Camera dei Deputati dal titolo “Revisione del sistema sanzionatorio, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158”, al cui interno si osserva che “*la lettera c (dell'art. 16 del citato d.lgs.) modifica l'articolo 7 del Decreto legislativo n. 472/1997, relativo ai criteri di determinazione della sanzione; viene eliminata la discrezionalità nell'applicazione della recidiva, ma l'automatismo non opera, tuttavia, quando l'applicazione della recidiva determinerebbe la manifesta sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione*”.

³³⁵ Per quanto riguarda le tematiche relative all'applicazione del favor rei, si rinvia alle argomentazioni esposte al precedente paragrafo in termini di recidiva, ricordando però, come in questo ultimo caso, vi sia stato un inasprimento del trattamento sanzionatorio previsto per il trasgressore, dato il carattere automatico che attualmente connota l'istituto.

proporzionale o fissa, *“dovendosi in tal caso considerare che il minimo ed il massimo edittale si identificano in detta misura fissa o proporzionale”*.³³⁶

Ciò detto – entrando nel vivo del discorso ed iniziando dal piano processuale – le Commissioni tributarie hanno confermato quanto espresso dalla dottrina e dalla giurisprudenza di legittimità³³⁷ in ordine alla necessità che la riduzione delle sanzioni alla metà del minimo debba costituire oggetto di una apposita istanza di parte, al cui interno vanno puntualmente rappresentati i motivi che giustificano l’eventuale intervento dell’attenuante.³³⁸

Quanto ai presupposti collegati all’emergere della sproporzione, è stato innanzitutto osservato come la stessa non viene in rilievo qualora la misura applicata risulti di importo marginale: in particolare, si è sostenuto che *“l’esiguità, in termini assoluti, delle sanzioni irrogate, consente di escludere che concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo cui le violazioni si riferiscono e la sanzione che, perciò, non può essere ridotta alla metà del minimo”*.³³⁹

In termini analoghi, è stato evidenziato come non possa intervenire l’attenuante, nell’ipotesi in cui la sanzione non appaia *“oggettivamente di entità tale da potersi ravvisare una sproporzione rispetto alla condotta – pacificamente illegittima – posta in essere dalla parte”*.³⁴⁰

³³⁶ Così Cass. 5209/2011, da ultimo richiamata da Cass. ord. 13 dicembre 2017, n. 29998 che ha inoltre ricordato come la valutazione nel merito della sussistenza di tali “circostanze” non è sindacabile in sede di legittimità al di fuori del vizio motivazionale. Per un commento a quest’ultima pronuncia, si rinvia a P. Antonini, *“La discrezionalità amministrativa nella riduzione delle sanzioni sproporzionate”* Corriere Tributario n. 13 del 2018. In ordine alla tematica in esame, l’Autore osserva che: *“l’art. 7, poi, rispetto alla tematica della proporzionalità, sembra fare un ulteriore passaggio logico: non parla, infatti, di sanzioni sproporzionate (tout court) ma, più precisamente, di circostanze (oggi non più eccezionali) che ‘rendono manifesta’ la sproporzione tra sanzione e tributo. Come dire che, in assenza di tali circostanze, non esiste una sproporzione ‘ex se’ della sanzione o, comunque, essa può restare non disvelata. In altri termini, sarebbero solo le ‘circostanze’ a ‘svelare’ (e, quindi, a rendere evidente e censurabile) la sproporzione della sanzione. In assenza di esse, quindi, il meccanismo di perequazione dell’art. 7 non potrebbe operare. Tale conclusione non può essere condivisa. Esistono, infatti, nell’ordinamento tributario, sanzioni sproporzionate a prescindere dalle circostanze che hanno caratterizzato l’illecito. Le predette circostanze, che pur devono essere valorizzate ai fini della parametrizzazione della sanzione, rilevano già in virtù del comma 1 dell’art. 7 che, grazie alla sua formulazione particolarmente ampia, è suscettibile di ricomprendere ogni valutazione e circostanza che ha connotato la consumazione della violazione”*.

³³⁷ Si veda la nota n. 249.

³³⁸ Si richiamano, in tal senso, la sentenza n. 39/2010 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia che aveva rilevato come, poiché *“la società non ha di fatto indicato quali fossero le eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo e le sanzioni, non si rende applicabile il 4° comma dell’art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997 e la conseguente riduzione della sanzione fino alla metà del minimo”*. Dello stesso tenore, la pronuncia n. 39/2013 della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, secondo cui *“il contribuente non specifica quali siano le eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo e la sanzione, che non si rilevano”*. Più di recente, ha ribadito le medesime argomentazioni la CTP Milano, sez. 40, nella sentenza n. 897 del 30 gennaio 2017: *“la richiesta subordinata di riduzione delle sanzioni a norma dell’art. 7 comma 4 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dall’art. 16 del D.Lgs. n. 158 del 2015, non può essere accolta, non essendo stata indicata alcuna circostanza che renda manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo e la sanzione”*.

³³⁹ Così CTP Udine, sentenza n. 2 del 7 gennaio 2015.

³⁴⁰ Come indicato dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia – sez. Brescia, nella sentenza n. 1157 del 4 marzo 2014.

In senso contrario, però, CTP Savona n. 95/2011 che ha rilevato la manifesta sproporzione della sanzione minima di 1.032 euro, applicata in un caso di omessa installazione del misuratore fiscale da parte di un commerciante di abbigliamento “ambulante”: e ciò, in ragione del fatto che la disciplina relativa alla necessità o meno del misuratore fiscale risultasse ambigua, unita alla assenza di “precedenti”.

Riguardo alla *ratio* della norma di cui al comma 4 dell'art. 7, in una certa occasione veniva individuata una diretta correlazione con il principio di proporzionalità nel senso indicato dall'ordinamento comunitario, evidenziando come la sanzione non possa eccedere quanto necessario a indurre il contribuente all'osservanza degli obblighi di legge.³⁴¹

In specie - richiamando la sentenza *Equoland* della CGUE - la CTP di Teramo ha ritenuto eccessive le sanzioni collegate al mancato versamento delle rate collegate ad una cartella di pagamento³⁴² (violazione, di per sé, ritenuta formale in quanto non incideva “*sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o del versamento del tributo, determinata ab origine*”) arrivando a ridurre sensibilmente la misura determinata dall'Ufficio sulla base dell'art. 7, comma 4.³⁴³

Cercando poi di approfondire quale fisionomia possano assumere nel concreto le “circostanze” cui fa riferimento il comma 4, si vuole evidenziare come alcuni giudici (riprendendo alcune tesi indicate in dottrina, come sopra esposte) hanno confermato di poter desumere queste ultime in rapporto ai criteri individuati dai commi 1 e 2 del medesimo articolo 7, attuando così un confronto tra la sanzione irrogata e la gravità della violazione, nei termini della condotta effettivamente posta in essere dal trasgressore.

In un caso specifico, la parte aveva erroneamente dichiarato di essere esportatore abituale pur non possedendo i requisiti per acquistare dall'estero in sospensione d'imposta: i giudici avevano così sostenuto che la gravità della violazione veniva attenuata dalla circostanza che la società non aveva poi addebitato l'IVA al cliente “a valle”, dimostrando così l'assenza di ogni intento fraudolento.³⁴⁴

³⁴¹ Si veda la sentenza della CTP Teramo n. 433 del 18 novembre 2015, già richiamata in nota n. 40 per il commento di L. Lovecchio, “*I giudici di merito applicano il principio di proporzionalità delle sanzioni in sincronia con la delega fiscale*”, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 2/2016, pag. 164-169

³⁴² Nella descrizione in fatto della sentenza, viene rappresentato che “*il ricorrente impugnava la cartella di pagamento notificatagli da Equitalia, contestando la correttezza della somma richiesta, poiché rappresentava che lo stesso avendo ricevuto una cartella di Euro 28.498,53 ne aveva chiesto la rateizzazione, che però non era riuscita a soddisfare interamente, pertanto se alla somma di partenza di Euro 28.498,53, venivano sottratte le rate pagate pari ad Euro 13.273,86 Euro, la quantificazione dell'imposta portata dell'atto impugnato pari ad Euro 25.112,66 era eccessiva e quindi inesatta: di conseguenza chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato*”.

³⁴³ Tale pronuncia, però, riceve una critica da G. Beretta – “*Considerazioni sulla riduzione delle sanzioni amministrative per manifesta sproporzione*” cit. – il quale osserva che: “*in caso di violazioni meramente formali, in luogo della riduzione alla metà del minimo edittale delle sanzioni, dovrebbe più correttamente trovare applicazione l'esimente (dunque la non applicabilità in toto di alcuna sanzione tributaria) di cui all'art. 6, comma 5-bis, la quale dispone che ‘non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo*”.

Per completezza, si vuole sottolineare come la sentenza in commento è stata riformata in secondo grado, a seguito della pronuncia n. 1166/03/2016 della CTR L'Aquila che – evidenziando come il caso di specie configurasse una violazione sostanziale – richiamava un orientamento della Cassazione per il quale: “*nel caso in cui il contribuente esercita l'opzione per il pagamento rateale, le imposte dovute devono essere versate ogni mese alle scadenze prescritte: in caso contrario, è integrata la violazione del versamento periodico, ex art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, con conseguenziale trattamento sanzionatorio (Cass. sent./ord. N. 25985 del 20/11/2013)*”.

³⁴⁴ In tal senso, si veda la sentenza della CTR di Milano n. 385 del 23 gennaio 2007, secondo cui: “*nel caso di specie, paiono sussistere i requisiti richiesti per applicare detta agevolazione. Da una parte la particolarità della violazione, correlata alla limitata gravità della colpa attribuibile alla parte nel commetterla, e dall'altra parte l'elevato ammontare della sanzione comminata, consentono di riconoscere la riduzione prevista dall'art. 7 comma quarto D.Lgs. 472/97 nella misura massima consentita*”.

Sempre con riferimento alla possibilità di utilizzare gli indici contenuti al comma 1 dell'art. 7, in alcune pronunce è stata sottolineata l'importanza di verificare le condizioni economiche del trasgressore, a fronte dell'irrogazione delle sanzioni.

Ad esempio, con una pronuncia del 2003, la CTP di Milano ha evidenziato come concorrono le eccezionali circostanze richiamate dall'art. 7, comma 4, nell'ipotesi in cui il contribuente – dopo aver regolarmente dichiarato i propri redditi – ometteva di versare le relative imposte a causa di comprovate difficoltà finanziarie.³⁴⁵

In maniera non dissimile si è espressa la CTR di Napoli che – verificato come il reddito derivante dalle unità immobiliari possedute pro-quota dal contribuente, fosse decisamente inferiore a quello determinato dall'Ufficio, in quanto alcune di esse erano state vendute prima dell'annualità oggetto di accertamento – arrivava a ridurre le sanzioni per manifesta sproporzione, *“alla luce della decisione assunta con il presente procedimento”*: veniva così considerata la reale situazione finanziaria del contribuente.³⁴⁶

In termini analoghi al richiamo alle condizioni economiche del trasgressore, la Commissione Tributaria di Aosta ha ritenuto di applicare la riduzione delle sanzioni alla metà del minimo, anche *“in considerazione del particolare momento di congiuntura economica nazionale, europea e mondiale, che incide negativamente ed in maniera pesante sulla circolazione di denaro, che può considerarsi, per il ricorrente, la maggior fonte di lavoro e quindi di guadagno”*.³⁴⁷

Gli stessi giudici di prime cure – richiamando in combinato i commi 2 e 4 dell'art. 7 – hanno poi valorizzato positivamente la mancanza di precedenti fiscali in capo al contribuente, evidenziando al contempo il fatto che il soggetto fosse stato assistito dal professionista in maniera alquanto approssimativa.³⁴⁸

³⁴⁵ Sentenza CTP Milano n. 239 del 18 febbraio 2003, commentata da L. Granelli, *“Difficoltà finanziarie e riduzione delle sanzioni tributarie”* in Boll. trib. 2004, pag. 386. L'Autore - dopo aver premesso che *“la circostanza attenuante, in senso improprio, delle difficoltà finanziarie, era assolutamente irrilevante nel contesto del previgente regime sanzionatorio amministrativo, dove la violazione, in particolare l'omesso versamento, comportava l'applicazione delle sanzioni per il solo fatto della sua commissione e in particolare, stante l'irrilevanza dell'elemento soggettivo, a prescindere da qualsivoglia valutazione del grado di responsabilità del contribuente”* – salutava con favore *“l'opportunità di collocare le difficoltà finanziarie, quali elemento di valutazione ed adeguamento della proporzionalità della sanzione pecuniaria inflitta, nelle eccezionali circostanze dell'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997 il cui contenuto è senza dubbio ancora tutto da esplorare”*.

³⁴⁶ Si veda la sentenza n. 6199 del 23 giugno 20015 della Commissione Tributaria Regionale di Napoli.

³⁴⁷ Cfr. sentenza della CTP Aosta n. 25 del 20 marzo 2014. Su questo specifico punto, però, si è del parere che la richiamata pronuncia appaia un po' contraddittoria: infatti, nel respingere parzialmente le eccezioni mosse nel merito dal contribuente – il quale esercitava l'attività di promotore finanziario (con un reddito di impresa dichiarato per il 2007 pari a 136.810 euro, poi rettificato dall'Ufficio a 216.498 euro, ai sensi dell'art. 39, comma 1, DPR 600/1973) – la stessa Commissione Provinciale riteneva che: *“proprio a fronte di redditi, di certa rilevanza, l'esercente un'attività che permette anche un certo tenore di vita, debba provare le spese sostenute”*.

³⁴⁸ Veniva infatti osservato che: *“per quanto riguarda la richiesta di applicazione delle sanzioni in misura della metà del minimo, ai sensi del sopra citato art. 7 D.Lgs. n. 479 del 1997, la Commissione ritiene applicabili i commi 2 e 4 dello stesso articolo in quanto appare evidente che il ricorrente è stato fiscalmente assistito in maniera alquanto approssimativa (vedi errata compilazione studi di settore, ecc), che non risultano a suo carico precedenti fiscali, che dall'intera vicenda non paiono essergli addebitabili mancate dichiarazioni di ricavi, che pare sproporzionato l'ammontare richiestogli tra imposte, interessi e sanzioni pari ad Euro 83.664,33 a fronte di un accertato maggior reddito imponibile di Euro 79.679,00 (216.489,00 - 136.810,00) e soprattutto in considerazione del particolare momento di congiuntura economica nazionale, europea e mondiale, che incide negativamente ed in maniera pesante sulla*

Ma, a volte, la giurisprudenza di merito ha individuato “circostanze” ulteriori rispetto ai criteri fissati dai primi due commi dell’articolo 7: è il caso della CTP di Bolzano, la quale ha ritenuto che l’istituto di cui al comma 4 fosse in grado di prestare rimedio alla natura “*iniqua*” delle sanzioni irrogate a seguito della mancata indicazione – all’interno del quadro RW della dichiarazione – di attività estere di natura finanziaria (come tali, solo “*potenzialmente*” produttive di reddito tassabile in Italia).³⁴⁹

A sua volta, la CTR di Firenze – nell’affrontare un caso di compensazione di crediti (esistenti) oltre il limite previsto dalla legge – pur riconoscendo la legittimità degli avvisi di irrogazione sanzioni emanati dall’Ufficio, considerava sproporzionata l’applicazione di una misura pari al 30% dell’eccedenza³⁵⁰, rilevando come la violazione commessa non risultava “*strumentale all’evasione*”.³⁵¹

Interessante anche una pronuncia della CTR di Palermo, che – nel confermare l’omesso versamento di contributi previdenziali nei confronti di lavoratori assunti “in nero” – statuiva

circolazione di denaro, che può considerarsi (la circolazione di denaro), per il ricorrente, la maggior fonte di lavoro e quindi di guadagno”.

La richiamata pronuncia è stata poi confermata anche in secondo grado mediante sentenza n. 7/2015 della CTR di Aosta, la quale ha meglio precisato che: “*con riferimento alla questione delle sanzioni, oggetto come detto dell’appello principale, si condivide la tesi accolta dalla Commissione Tributaria Provinciale, poiché la valutazione della gravità delle violazioni, cui si richiama l’art. 7 del D.Lgs. n. 479 del 1997, non può ritenersi valutabile soltanto sulla base dell’importanza oggettiva della norma violata, ma deve essere apprezzata anche con riferimento alle circostanze specifiche che hanno determinato tale violazione, nonché (come emerge testualmente dal predetto art. 7 D.Lgs. n. 479 del 1997) “desunta dalla condotta dell’agente”. Nel caso di specie, la condotta dell’agente presenta una particolare tenuità riferibile al fatto che le infedeltà fiscali (peraltro di gran lunga ridotte, in virtù dell’anzidetto accoglimento dell’appello incidentale) sono state ritenute direttamente imputabili al consulente fiscale e, quindi, non denotano una particolare attitudine soggettiva rivolta all’evasione, riguardando in particolare spese che, se regolarmente dimostrate, presumibilmente avrebbero consentito il legittimo e pressoché completo abbattimento del reddito imponibile”.*

³⁴⁹ La CTP di Bolzano – con la sentenza n. 40 del 15 aprile 2013 – “anticipava” di fatto le modifiche che di lì a breve sarebbero state apportate dalla legge 6 agosto 2013, n. 97 (*cd. legge europea 2013*) all’art. 5, DL 167/1990; modifiche che conducevano ad una notevole attenuazione delle sanzioni relative alle violazioni degli obblighi di monitoraggio delle attività detenute all’estero (che passavano da un *range* del 10/50% ad una misura compresa tra il 3 ed il 15%) così da adempiere agli obblighi comunitari indicati dalla Commissione Europea nel quadro del sistema EU Pilot ed evitare che si concretizzasse la minaccia di una procedura di infrazione da parte degli organi comunitari. Come già indicato alla precedente nota 254, le novità in tema di monitoraggio fiscale furono spiegate con la circolare n. 38 del 2013.

³⁵⁰ In passato, l’Amministrazione Finanziaria operava secondo una ricostruzione che equiparava il superamento del limite massimo dei crediti d’imposta compensabili (nella misura stabilita dall’art. 34 della L. n. 388/2000) al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste. Tale interpretazione – sposata anche dalla giurisprudenza di legittimità – è stata poi “positivizzata” dal D.Lgs. 158/2015 che ha rimodulato il comma 4 dell’art. 13 D.Lgs. 471/1997, prevedendo attualmente come: “*nel caso di utilizzo di un’eccedenza o di un credito d’imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti, si applica, salva l’applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato*”. Per un approfondimento della tematica ‘*ante riforma*’ si rinvia a M. Denaro, “*Per la compensazione oltre soglia scatta la sanzione*”, in *Il fisco* n. 26/2015.

³⁵¹ Sentenza CTR Firenze n. 110/31/2012: “*l’eccedentaria compensazione non è stata strumentale all’evasione, tant’è che non risulta seguita da accertamento e recupero di imposta e di interessi moratori, come non è contestato. La circostanza non è usuale (usuale ed ordinaria essendo l’evasione di cui è foriera), e può considerarsi eccezionale, visto che si è risolta soltanto nell’indebita (e limitatamente dannosa) dilazione dei pagamenti alle scadenze dovute a fronte della quale manifestamente sproporzionate appaiono le sanzioni irrogate in misura fissa e in percentuale elevata (30% dell’importo non versato), stante la preclusione della definizione agevolata. Non ingiustificata, pertanto, appare la decisione dei primi giudici che hanno ravvisato, nel contesto descritto, le condizioni previste dall’art. 7. c.4 D.Lgs. n. 472 del 1997, applicando la corrispondente riduzione*”.

la manifesta sproporzione della sanzione applicata dall'Agenzia delle Entrate, rilevando il carattere stagionale dell'attività di raccolta delle olive.³⁵²

Andiamo quindi ad analizzare alcune pronunce emerse successivamente alla modifica normativa che ha interessato il comma 4 dell'articolo 7, evidenziando sin da subito come all'interno delle stesse, vengono sostanzialmente riprese le medesime argomentazioni espresse dalla giurisprudenza di merito prima della riforma.

Si prenda, ad esempio, una decisione della CTR Venezia che – nell'evidenziare come il superamento del limite massimo dei crediti d'imposta compensabili dal contribuente, equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste – procedeva comunque a ridurre le sanzioni alla metà del minimo, rilevando in particolare le difficoltà oggi esistenti nel reperire un credito che possa sostenere finanziariamente l'azienda.³⁵³

Un pensiero questo, non del tutto univoco, considerato che - in ordine alla medesima fattispecie di compensazione dei crediti esistenti oltre il limite previsto dalla disciplina - la CTR di Firenze ha ritenuto non applicabile l'attenuante in esame, complice un'attività di controllo dell'Ufficio non immediata, in quanto era stato necessario acquisire ulteriore documentazione tramite un accesso presso la sede della società (quasi a voler indicare una "circostanza" in favore dell'Amministrazione, a giustificazione del mancato intervento dell'articolo 7, comma 4).³⁵⁴

Da ultimo, si richiama una interessante pronuncia della CTP Lecce, la quale accoglieva con favore – quale circostanza diretta a rendere manifesta la sproporzione della sanzione – il fatto che l'omesso versamento dell'IVA (dichiarata) da parte del contribuente, fosse diretta conseguenza dell'impossibilità di riscuotere l'imposta dalle società clienti.³⁵⁵

³⁵² Sentenza della sez. 1 della CTR di Palermo n. 3 dell'8 gennaio 2009. Come riportato nella descrizione in fatto della pronuncia citata, *"l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Castelvetro, richiedeva il pagamento della somma di Euro 464.512 a titolo di sanzione, prevista dall'art. 3, comma 3, della L. n. 73 del 2002 per impiego di 19 lavoratori non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria per un costo lavoro calcolato per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno (01/01/2002) e la data di constatazione della violazione (22/11/2002) di Euro 232.256,00"*.

³⁵³ Sentenza della CTR Venezia, sez. 24, n. 790 del 15 giugno 2016: *"Nel caso, oggi in esame, la parte contribuente ha usufruito di un credito d'imposta eccedente il massimo consentito dalla normativa (credito comunque riconosciuto dall'Amministrazione Finanziaria). E' più che evidente che detto comportamento pur essendo sanzionabile non può mai essere considerata evasione e, soprattutto nella attuale situazione di difficoltà di reperire credito il non poter contare sui propri crediti nei confronti dell'erario rappresenta un grosso problema per la sostenibilità finanziaria delle aziende che vengono a trovarsi in dette situazioni stante anche la notevole difficoltà alla cessione di detto credito stante l'impossibilità di stabilire, con una qualche approssimazione, i tempi per il loro recupero. Va inoltre considerato il fatto che la perdita effettiva per l'erario ammonta ai maggiori interessi che deve sopportare per il periodo intercorrente tra il momento in cui, errando, il contribuente ha usufruito della compensazione e quello in cui vi sarebbe stata la restituzione dell'imposta versata in eccedenza. Quindi a fronte di una perdita massima di c.a il 10% da parte dell'erario questi chiede al contribuente il 30%. Pertanto il collegio ritiene vi siano i presupposti per applicare alla fattispecie concreta la riduzione stabilita dal su richiamato art. 7 e ridurre le sanzioni del 50%"*.

³⁵⁴ Sentenza della CTR Firenze, sez. 1, n. 2189 del 10 dicembre 2018: *"a prescindere da ogni altra considerazione sulla sua applicabilità, il nuovo testo normativo non rende affatto obbligatoria la riduzione delle sanzioni; ed in concreto non risulta una manifesta sproporzione tra l'entità del tributo e le sanzioni, in quanto l'eccesso di compensazione si è tradotto in un omesso versamento, con conseguente grave danno all'Erario"*.

³⁵⁵ Sentenza della CTP Lecce, sez. 4, n. 3275 del 16 dicembre 2016: *"tale circostanza – cui l'Ufficio resistente nulla ha potuto opporre – rende manifesta (...) la sproporzione tra l'entità del tributo in questione e la sanzione, dovendosi tenere conto altresì del richiamo alla giurisprudenza europea in materia di proporzionalità e sufficienza della sanzione, recentemente operato dal giudice di legittimità in ordine al sistema sanzionatorio IVA (cfr. sentenza n. 16679 del 9.08.16)"*.

Tirando le fila del discorso – considerata l’indubbia astrattezza che caratterizza la diminuzione di cui all’art. 7, comma 4, la quale permane anche dopo le modifiche apportate dal d.lgs. 158/2015 – emerge la necessità di identificare appropriati indici-guida che possano riempire di significato le “generiche” circostanze che concorrono a rendere manifesta la sproporzione tra la sanzione irrogata e l’entità del tributo.³⁵⁶

Ecco quindi come la giurisprudenza di merito interviene ad enucleare alcune “figure sintomatiche” in presenza delle quali poter ravvisare i presupposti di applicazione dell’istituto: come detto, il principale richiamo ai criteri di determinazione della sanzione contenute nei primi due commi dell’art. 7, non esclude che possano essere valorizzati ulteriori vicende maggiormente collegate alla realtà dei nostri giorni, tanto più che le stesse non dovranno più essere ricondotte entro una cornice di “eccezionalità”.

Il filo conduttore rimane quel principio di proporzionalità di derivazione comunitaria, secondo cui correlare la determinazione della sanzione all’effettiva gravità della condotta posta in essere.

Al riguardo, prendendo ispirazione dalla giurisprudenza di merito, la stessa Amministrazione Finanziaria potrebbe fornire (magari attraverso un documento di prassi di nuova emanazione) un elenco esemplificativo di circostanze effettive che conducono ad evidenziare una manifesta sproporzione della sanzione: cosicché gli stessi funzionari, all’atto dell’emissione dell’avviso di accertamento, sarebbero maggiormente spinti ad applicare l’attenuante di cui al comma 4.

Di conseguenza, il contribuente – seguendo lo spirito deflattivo del contenzioso – potrebbe risultare maggiormente invogliato ad aderire alle determinazioni dell’Ufficio, senza pensare di dover ricorrere ad un giudizio di merito con l’unico intento di vedersi riconosciuta una misura sanzionatoria più adeguata all’infrazione commessa.

³⁵⁶ Nel concludere la sua dissertazione, G. Beretta – “Considerazioni sulla riduzione delle sanzioni amministrative” cit. – mette in guardia dal rischio che *“in assenza di criteri ben determinati o quantomeno presenti alla mente del funzionario dell’Agenzia delle entrate o del giudice tributario, non solo tale clausola si presti a divenire una sorta di clausola ‘omnibus’ sulla falsa riga delle attenuanti generiche disciplinate dall’art. 62-bis c.p., bensì – ed è ciò che più preoccupa – ne venga fatto un utilizzo assolutamente arbitrario ed imprevedibile”*.

Capitolo III – Questioni attuali al vaglio della giurisprudenza interna in chiave europea

1. La delega al professionista non esclude la colpa del contribuente

Nel corso degli ultimi anni, sia la giurisprudenza di legittimità che quella di merito ³⁵⁷, sono state spesso chiamate a pronunciarsi in ordine alla applicabilità delle sanzioni al contribuente che – incorso in violazioni collegate alla dichiarazione dei redditi, ovvero alla tenuta della contabilità o al versamento dei tributi – evidenziava in sede giudiziale la circostanza di aver affidato l'esclusivo adempimento dei propri obblighi tributari ad un professionista. ³⁵⁸

In particolare, la questione sottoposta ai giudici riguardava la necessità di comprendere se un eventuale incarico al terzo, risultasse elemento sufficiente ad invocare il difetto di colpa del soggetto delegante, così da escluderne la rimproverabilità.

Nel richiamare il quadro normativo di riferimento, occorre partire dall'articolo 5, D.Lgs. 472/1997 – rubricato “colpevolezza” ³⁵⁹ – il quale al primo periodo del comma 1 stabilisce che: “nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione o omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa”. ³⁶⁰

³⁵⁷ Nel prosieguo del paragrafo verranno segnalate diverse pronunce sia della Corte di Cassazione che delle Commissioni tributarie, commentate da operatori del settore. Per un primo approccio al tema, si rinvia a R. Lunelli, “Le sanzioni amministrative tributarie e la responsabilità del professionista (in particolare del dottore commercialista e del ragioniere collegiato)” in *Il fisco* n. 6/1999, nonché A. Stesuri, “Responsabilità del professionista ex art. 5, D.Lgs. n. 472/1997, in *Corriere tributario* n. 13/1999 e P. Corso, “Garanzie concrete per il contribuente vittima del professionista”, in *Corriere tributario* n. 18/2004.

³⁵⁸ Il contratto stipulato tra professionista e cliente, al momento del conferimento dell'incarico, ha ad oggetto una prestazione d'opera intellettuale ed è regolato dal codice civile ex art. 2222 e seguenti del codice civile. Gli elementi caratteristici del contratto sono:

- ovviamente, il carattere intellettuale della prestazione offerta (quindi, impiego di intelligenza e cultura in misura prevalente rispetto all'uso eventuale di lavoro manuale;
- discrezionalità del professionista nell'esecuzione della prestazione;
- esecuzione personale dell'incarico assunto (prestazione di fare infungibile), salvo avvalersi – sotto la propria direzione e responsabilità – di sostituti e ausiliari, se previsto dal contratto o dagli usi e se la situazione non è incompatibile con l'oggetto della prestazione;
- generalmente la prestazione svolta dal professionista prescinde dal risultato, essendo alcune circostanze non direttamente influenzabili (si pensi alla vittoria in un processo e all'alea che lo contraddistingue). Diversamente, un'obbligazione di risultato potrebbe concretizzarsi nella redazione di un parere tecnico completo e accurato. Per un approccio al tema A. Torrente – P. Schlesinger, *Manuale di diritto privato*, voce: “Il contratto d'opera. La prestazione d'opera intellettuale”, pag. 775

³⁵⁹ Il concetto di “colpa” ricavabile dal citato articolo 5 riprende il contenuto dell'art. 43 del codice penale, a mente del quale, il comportamento si assume colposo (o contro l'intenzione) quando l'evento - anche se previsto - non è voluto dall'agente, verificandosi a fronte di negligenza, imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline. Per un'analisi dell'articolo citato, si veda “Art. 5 – Colpevolezza”, in *Commentario breve alle Leggi tributarie* - Tomo II, a cura di Moschetti, Cedam, 2010, pag. 737.

³⁶⁰ Secondo la più volte richiamata circolare ministeriale n. 180 del 10 luglio 1998, la nozione che emerge in campo penale, una volta adattata alla materia tributaria, implica che “sussiste colpa ogniqualvolta le violazioni siano conseguenza di insufficiente attenzione o di inadeguata organizzazione rispetto ai doveri imposti dalla legge fiscale (negligenza), ovvero di atteggiamenti o decisioni avventate - assunte cioè senza la cautela consigliata dalle circostanze - nei comportamenti intesi ad adempiere gli obblighi tributari (imprudenza), ovvero in una insufficiente conoscenza degli obblighi medesimi che si possa però far risalire ad un difetto di diligenza in relazione alla preparazione media riferibile ad un soggetto i cui comportamenti rilevino ai fini fiscali (imperizia)”.

In ordine alla tematica, rileva inoltre il successivo articolo 6, comma 3, D.Lgs. 472/1997 (cause di non punibilità)³⁶¹ che indica una specifica previsione ai sensi della quale: “il contribuente, il sostituto o il responsabile d’imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all’autorità giudiziaria ed addebitabile esclusivamente a terzi”.³⁶²

Per completezza di esposizione, si richiama anche l’articolo 9, D.Lgs. 472/1997, il quale prevede che “quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell’omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso”.

Esaminata la disciplina di riferimento, si vuole partire dalla ordinanza della Corte di Cassazione n. 12473 del 21 maggio 2010³⁶³, la quale riformava una pronuncia della CTR Liguria che riteneva come una contribuente andasse esente da responsabilità (e quindi da sanzioni) in ordine alle violazioni di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi nonché di mancata tenuta delle scritture contabili, avendo la stessa affidato il settore

³⁶¹ Per un primo approccio alla norma richiamata si rinvia a M. Logozzo, “Le cause di non punibilità” - in Trattato di diritto sanzionatorio tributario, a cura di A. Di Martino – E. Marzaduri, pag. 1481

³⁶² Accanto a tale disposizione, si osserva come – nell’ambito della riscossione – l’art. 1, comma 3, L. 423/1995 prevede una specifica ipotesi in cui la sanzione risulta applicabile esclusivamente a carico del professionista in casi di omesso o ritardato versamento dei tributi, stabilendo che: “*se il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, l’ufficio di cui al comma 2 (Agenzia delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente o del sostituto d’imposta) annulla le sanzioni a carico del contribuente e provvede ad irrogarle a carico del professionista, ai sensi dell’articolo 17, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (irrogazione mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione)*”. Mediante sentenza n. 23601 del 20 dicembre 2012, la Cassazione fa un esame dell’art. 1, L. 423/1995 in combinato con gli articoli 5 e 6, comma 3, D.Lgs. 472/1997, avendo l’Amministrazione finanziaria presentato ricorso nei confronti di una sentenza della CTR che aveva ritenuto illegittima la sanzione applicata dall’Ufficio per il ritardo nel pagamento dell’imposta (asseritamente imputabile alle condotte illecite del professionista incaricato dal contribuente) prescindendo la Commissione dall’esito del giudizio penale instaurato per l’accertamento del reato a carico del professionista stesso. Il ricorso proposto dall’Amministrazione muoveva dal presupposto che l’esenzione del contribuente dalle sanzioni sarebbe condizionata al passaggio in giudicato della sentenza penale o civile che accerti la responsabilità del professionista, risultando pertanto precluso al giudice tributario di anticipare – in sede di sindacato giurisdizionale sull’atto impositivo – gli effetti eventualmente favorevoli di cui potrebbe beneficiare il contribuente solo nella fase della riscossione.

La Cassazione – nel respingere il ricorso dell’Amministrazione – precisava che: “*la previsione dell’articolo unico L. n. 423 del 1995 opera esclusivamente sul piano della riscossione (...) pertanto, la norma non osta a che, in sede contenziosa, la non punibilità del contribuente presupponga esclusivamente la convincente dimostrazione del fatto che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto addebitabile esclusivamente al professionista denunciato all’autorità giudiziaria, indipendentemente dalla ricorrenza delle ulteriori condizioni previste dalla L. n. 423 del 1995, art. 1, per la sospensione del ruolo a carico del contribuente (istanza del contribuente e correlativa procedura) e la sua commutazione in capo al professionista responsabile della violazione (giudicato penale a carico del professionista)*”.

La sentenza della Cassazione n. 23601 del 2012, trova il commento di A. Russo, “Le sanzioni per il mancato versamento dell’imposta da parte del consulente infedele” in Il Fisco n. 5/2013.

³⁶³ Tale pronuncia viene poi richiamata da Cass. 27712 del 2013, ove la Suprema Corte aggiunge “*sul tema specifico delle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, che il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5, applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, art. 3, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente*”.

amministrativo e fiscale della società di cui faceva parte, ad un commercialista, suo ex coniuge.

La Suprema Corte – nel riformare la pronuncia di secondo grado con rinvio – enunciava invero il seguente principio di diritto: *“poiché ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5, la violazione delle norme tributarie suscettibile di sanzione da parte della legge richiede che il comportamento addebitato sia posto in essere con dolo o anche con colpa, il contribuente a cui venga contestata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi e l’omessa tenuta delle scritture contabili non può considerarsi esente da colpa per il solo fatto di aver incaricato un professionista delle relative adempienze, dovendo egli altresì allegare e dimostrare, al fine di escludere ogni profilo di negligenza, di aver svolto atti diretti a controllare la loro effettiva esecuzione, prova nel concreto superabile soltanto a fronte di un comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento”*.

Nel commentare questa pronuncia della Suprema Corte, veniva a suo tempo evidenziato in dottrina³⁶⁴ come una rigorosa lettura del principio espresso, avrebbe reso complicata la dimostrazione, da parte del contribuente, di un’effettiva sorveglianza sul professionista incaricato, per ciò che riguardava l’adempimento degli obblighi tributari che quest’ultimo si era impegnato a svolgere.

Criticità amplificata (sempre secondo gli autori poc’anzi citati in nota) dal divieto di utilizzo – nel processo tributario – della prova testimoniale, che in casi come questi risulterebbe invece particolarmente idonea a far emergere situazioni difficilmente rappresentabili dinanzi al giudice.

Un’apertura in tal senso potrebbe giungere da quell’orientamento³⁶⁵ secondo cui le garanzie del “giusto processo” previste dall’art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell’Uomo³⁶⁶, andrebbero applicate a tutte quelle sanzioni che – a prescindere dal loro *nomen iuris* – presentano una natura sostanzialmente “afflittiva”³⁶⁷.

Tornando alla giurisprudenza di legittimità sul tema, si richiama l’ordinanza n. 2813 del 6 febbraio 2013 della Corte di Cassazione³⁶⁸: nel caso di specie, la contribuente ricorreva a mente dell’art. 6, comma 3, D.Lgs. 472/1997, affermando di aver presentato denuncia/querela nei confronti del professionista che l’aveva assistita; tuttavia, la Suprema Corte procedeva a cassare con rinvio la pronuncia di secondo grado, non avendo la CTR

³⁶⁴ Da R. Cordeiro Guerra, “La delega al professionista degli obblighi fiscali non esonera da colpa” in Corriere tributario n. 39/2010, le cui considerazioni venivano riprese da A. Russo, “Le sanzioni per il mancato versamento dell’imposta da parte del consulente infedele” in Il fisco n. 5/2013.

³⁶⁵ Espresso da L. Del Federico, “I principi della convenzione europea dei diritti dell’uomo in materia tributaria” in Riv. dir. fin. e sc. fin., fasc. 2, vol. 69, 2010.

³⁶⁶ A chiusura del presente paragrafo vedremo come anche la giurisprudenza di merito ha di recente effettuato un richiamo all’art. 6 della Convenzione EDU.

³⁶⁷ Con riferimento alla natura sostanzialmente “afflittiva” delle sanzioni amministrative-tributarie del nostro ordinamento si rinvia al paragrafo 3, capitolo I, del presente lavoro che svolge un esame delle stesse proprio in rapporto alla Convenzione EDU.

³⁶⁸ Indicata da S. D’Andrea, “Sanzioni pecuniarie amministrative raramente in capo al professionista”, in Pratica fiscale e professionale n. 14/2013 che coglie l’occasione per fare il punto della disciplina civilistica e fiscale in relazione alla responsabilità del professionista.

verificato se *“la responsabilità esclusiva dell’infrazione fiscale fosse riconducibile a fatto di terzi e che nessuna colpa fosse addebitabile alla società, malgrado l’obbligo specifico degli adempimenti dovuti e rimasti inevasi, gravasse sulla stessa”*.

Accanto a questa pronuncia, di particolare interesse risulta pure la sentenza della Cassazione n. 5965 del 14 marzo 2014, data la peculiarità della fattispecie: in questo caso, il contribuente aveva conferito incarico al proprio consulente fiscale di presentare l’istanza di condono ex L. 289/2002 che prevedeva il pagamento del 50% dell’imposta accertata con il contestuale abbuono delle pene pecuniarie.

Il consulente, però, non ottemperava all’incarico affidatogli ed il contribuente si ritrovava così a dover saldare imposte e sanzioni per l’intero: quest’ultimo procedeva quindi ad impugnare la relativa cartella esattoriale, chiedendo l’annullamento delle sanzioni a fronte della responsabilità del professionista.

La vertenza arrivava sino in Cassazione, ove il contribuente lamentava come i giudici di seconde cure non avessero disposto la sospensione del processo tributario in attesa della conclusione del processo civile instaurato dinanzi al Tribunale nei confronti del professionista, il quale era stato citato in giudizio a fronte delle sue responsabilità: veniva quindi eccepita la violazione dell’art. 6, comma 3, in quanto la CTR non aveva motivato in merito alle mancanze del consulente.

La Cassazione respingeva le argomentazioni della parte, osservando come *“la sospensione del giudizio da parte della CTR è discrezionale e non obbligatoria per legge e ciò anche perché l’accertamento della responsabilità civile del consulente per i fatti di cui al ricorso non era rilevante rispetto alla sanzione da comminare al F.*

Infatti il ricorrente, operando una indebita inversione dell’onere della prova in ordine alla assenza di colpa, ponendola a carico dell’Ufficio anziché del contribuente, trascura di considerare che lui stesso avrebbe dovuto vigilare sull’operato del consulente e dimostrare comunque la completa assenza di ogni sua responsabilità nella mancata presentazione della domanda di condono”.³⁶⁹

La Suprema Corte riprendeva quindi i propri principi, ricordando come *“in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai fini dell’affermazione di responsabilità del contribuente, ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5, occorre che l’azione od omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o negligenza, e la prova dell’assenza di colpa grava sul contribuente, sicché va esclusa la rilevabilità d’ufficio di una*

³⁶⁹ La sentenza Cass. 5965/2014 è esaminata da A. Russo, “Al contribuente le sanzioni definitive dopo la lite non condonata dal consulente incaricato” in Il Fisco n. 15/2014. Al riguardo, l’Autore osserva che “mentre, da un lato, la giurisprudenza civile pone grande attenzione alla eventuale imperizia del professionista, dall’altro, la giurisprudenza tributaria – forse nell’esigenza di scoraggiare difese pretestuosamente <<depistanti>> sotto il profilo soggettivo – tende a verificare la sussistenza di eventuali esenzioni di colpa in capo al contribuente, conferendo valore – in taluni casi – al concorso di condotte negligenti tra cliente e professionista” (sul punto, viene richiamata Cass. civ. sez 3, 26 aprile 2010, n. 9916 che trova il commento di A. Iorio, “Il commercialista <<paga>> il dolo” su Il Sole 24 Ore del 1° ottobre 2016).

presunta carenza dell'elemento soggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa".³⁷⁰

Nel concludere questa breve rassegna della giurisprudenza di legittimità sul tema che stiamo esaminando, si vuole da ultimo richiamare l'ordinanza n. 11832 del 9 giugno 2016³⁷¹, ove la Cassazione riassume un po' le considerazioni finora esposte: *"pertanto, rilevando ai fini dell'irrogazione delle sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la coscienza e volontà, il contribuente ha l'obbligo di presentare correttamente e fedelmente la dichiarazione, di redigerla in modo fedele e di fare i versamenti dovuti in base ad essa e quando si rivolga a un intermediario abilitato per la compilazione e la trasmissione – ovvero per la sola trasmissione – telematica del modello, è suo preciso compito quello di far sì che la dichiarazione sia correttamente e fedelmente compilata e tempestivamente presentata"*.³⁷²

³⁷⁰ Al riguardo, veniva richiamata Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13068 del 15.06.2011, quando la S.C. ha ritenuto che l'Ufficio avesse adempiuto al proprio onere probatorio, dimostrando la "culpa in vigilando" del contribuente, osservando come quest'ultimo era stato avvisato dal professionista – incaricato della tenuta delle scritture contabili – di non aver ricevuto dal precedente consulente parte della contabilità; spettava quindi al contribuente medesimo contestare la fondatezza, l'attendibilità ed il significato della circostanza evidenziata dall'Amministrazione.

³⁷¹ Salutate positivamente da R. Fanelli – "L'incarico al commercialista non esonera il contribuente dagli obblighi dichiarativi", in Corriere tributario n. 43/2016 – che osserva come l'orientamento della giurisprudenza di legittimità risulta in linea con la prassi amministrativa. In particolare, le istruzioni generali dei modelli "Redditi" (anche 2019) delle società e degli enti, chiariscono che – qualora per la trasmissione della dichiarazione ci si affidi ad un intermediario abilitato – il contribuente dovrà verificare il rispetto degli adempimenti in capo al medesimo (ad es. rilascio dell'impegno a presentare la dichiarazione; consegna dell'originale del modello trasmesso e conservazione di una copia) *"segnalando eventuali inadempienze a qualsiasi ufficio della regione in cui è fissato il proprio domicilio fiscale e rivolgersi eventualmente, ad altro intermediario per la trasmissione telematica della dichiarazione per non incorrere nella violazione di omissione della dichiarazione"*.

Per l'Amministrazione finanziaria, quindi, la violazione di mancata presentazione della dichiarazione è sempre riconducibile al soggetto passivo, anche nel caso in cui il medesimo si affidi ad un intermediario abilitato, poiché risulta preciso dovere del contribuente quello di vigilare sul fatto che l'adempimento venga correttamente eseguito dal professionista e nel caso, intervenire tempestivamente al fine di colmare la mancanza, rivolgendosi ad altro professionista. L'Autore tiene comunque a precisare come *"anche le disposizioni che specificamente escludono la responsabilità del soggetto passivo per fatto di terzi (art. 6, c. 3, D.Lgs. 472/1997 – art. 1, c. 3, L. 423/1998) si riferiscono esclusivamente all'applicazione delle sanzioni tributarie e non possono trovare applicazione con riguardo alla pretesa erariale. Il tributo, quindi, in ossequio al principio costituzionale della capacità contributiva, farà sempre carico al soggetto passivo d'imposta, nei confronti del quale si realizza il presupposto impositivo; eventuali danni causati al contribuente dall'atteggiamento infedele o frodatorio di terzi (come ad esempio, il mancato versamento di imposte ...) dovranno essere fatti valere in sede di risarcimento civile, ma non potranno mai portare all'annullamento dell'obbligo tributario di assolvimento del tributo nei riguardi del soggetto passivo d'imposta"*.

Per completezza, sull'argomento si vuole segnalare la sentenza Cass. n. 11156/2014, secondo cui – in tema di trasmissione della dichiarazione in via telematica – soltanto la comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta l'avvenuto ricevimento del modello di dichiarazione così come inviata, comprova la regolare presentazione della stessa (la citata sentenza della Cassazione trova il commento di A. Russo, "Irrilevanza dell'errore bloccante nella trasmissione telematica della dichiarazione" in Il Fisco n. 24/2014).

³⁷² Nel caso di specie, la CTR non si era attenuta all'orientamento espresso dalla Suprema Corte, disapplicando la sanzione irrogata dall'Ufficio sul solo presupposto che l'inadempimento dell'obbligo di deposito tempestivo della dichiarazione IVA era dipeso unicamente dal commercialista, addossando sull'ufficio la dimostrazione della prova della negligenza o leggerezza del contribuente.

Al riguardo, si vuole evidenziare come, anche in ambito penale, la Corte di Cassazione ha espresso il medesimo orientamento sul punto: *"il fatto che il contribuente (la persona giuridica nel caso di specie) possa avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 3, commi 3 e 3 bis) non vale a trasferire su queste ultime l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente il quale, in caso di trasmissione telematica della dichiarazione, è comunque obbligato alla conservazione della copia sottoscritta della dichiarazione (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 1, comma 6) [...] Solo la forza maggiore può giustificare tale omissione (Sez. 3 n. 3928 del 25/02/1991, Rv. 186784), ma nella valutazione della sua sussistenza non si può prescindere dal fatto*

A margine dell'orientamento di legittimità sopra rappresentato, si vuole svolgere una specifica riflessione in ordine alla portata dell'art. 6, comma 3, D.Lgs. 472/1997 che si occupa, come detto, dell'ipotesi dell'omesso pagamento del tributo “per fatto denunciato all'Autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi”.

A tal proposito – ad avviso di chi scrive – la norma richiamata sarebbe da leggere necessariamente in combinato con il precedente articolo 5 del medesimo decreto.

In specie - sebbene in un'occasione la Suprema Corte abbia definito la situazione disciplinata dall'art. 6, comma 3, come una “presunzione legale assoluta di mancanza di colpevolezza” ³⁷³ - si ritiene che (al di là della condizione oggettiva collegata alla presentazione di una denuncia all'autorità giudiziaria) il contribuente dev'essere comunque in grado di dimostrare che l'omesso versamento sia “*un fatto ... addebitabile esclusivamente a terzi*” sulla base delle indicazioni espresse dalla giurisprudenza di legittimità a commento dell'art. 5. ³⁷⁴

La ricostruzione qui proposta sembra essere confermata dalla stessa Cassazione all'interno della sentenza n. 24535 del 18 ottobre 2017: infatti la Suprema Corte, non ravvisando nel caso di specie i presupposti per l'applicabilità dell'art. 6, comma 3 – ha osservato che: “*in relazione ai casi di omesso pagamento del tributo da omessa dichiarazione (...) va rilevato che la giurisprudenza costante ha statuito che il contribuente non assolve agli obblighi tributari con il mero affidamento ad un commercialista del mandato a trasmettere in via telematica la dichiarazione alla competente Agenzia delle Entrate, essendo tenuto a vigilare affinché tale mandato sia puntualmente adempiuto, sicché la sua responsabilità è esclusa solo in caso di comportamento fraudolento del professionista, finalizzato a mascherare il proprio inadempimento*”.

Nel concludere sul punto, la Cassazione ha rilevato come la CTR avesse correttamente escluso che, nel caso concreto, la violazione potesse ritenersi attribuibile “esclusivamente” al commercialista (nonostante fosse stata inoltrata una denuncia penale per truffa nei confronti di quest'ultimo) essendovi spazio per ravvisare una “culpa in vigilando” da parte del contribuente.

Passiamo quindi ad analizzare la più recente giurisprudenza di merito sul punto, osservando il modo in cui i contribuenti hanno cercato di fornire dimostrazione che nel caso di specie non vi era stata alcuna colpa né “in eligendo” né “in vigilando” ed esaminando contestualmente quali argomentazioni hanno adottato le Commissioni tributarie per esprimere il proprio convincimento. ³⁷⁵

che il contribuente ha, come detto, 90 giorni di tempo dalla scadenza del termine per adempiere all'obbligo”. (Così Cass. sez. 3 pen., sent. n. 37856 del 18 settembre 2015).

³⁷³ Così Cass. 6223 del 10 marzo 2017.

³⁷⁴ In altre parole, ad avviso di chi scrive, la presentazione di una denuncia all'Autorità Giudiziaria non comporta che l'omesso pagamento del tributo da parte del professionista sia “automaticamente” addebitabile a quest'ultimo, dovendo comunque il contribuente dimostrare di non essere incorso in colpa “in vigilando” ovvero “in eligendo”.

³⁷⁵ Come evidenziato in Cass. n. 21985 del 17 ottobre 2014, “*in tema di sanzioni amministrative per le violazioni delle norme tributarie, è applicabile, anche per i rapporti sorti anteriormente alla sua entrata in vigore, il nuovo regime delle sanzioni introdotto dallo stesso D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che, in particolare, all'art. 5, richiede non più la semplice volontarietà dell'evento, ma pure il dolo, o, quantomeno, la colpa dell'agente. Da ciò consegue che il giudice*

Partiamo con la sentenza n. 53/28/2011 della Commissione Tributaria Regionale di Torino, una decisione ben argomentata ma che si pone espressamente in contrasto con la pronuncia della Cassazione n. 12473 del 2010.

A seguito della mancata presentazione dei modelli di dichiarazione, l'Agenzia delle Entrate provvedeva ad emanare apposito avviso di accertamento, irrogando le relative sanzioni in capo al contribuente: quest'ultimo proponeva ricorso sottolineando di aver affidato ad un ragioniere il compito di compilare e trasmettere la dichiarazione dei redditi utilizzando il servizio telematico; *“detto invio, peraltro, non era mai avvenuto”*.

La CTR di Torino - confermando la pronuncia di primo grado ³⁷⁶ - procedeva a disapplicare le sanzioni sostenendo che il comportamento della parte risulti esente da colpa *“qualora, come è avvenuto nel caso del signor (...) il contribuente si faccia consegnare dal proprio commercialista una formale dichiarazione con la quale il commercialista stesso si impegna formalmente a trasmettere la dichiarazione dei redditi all'Amministrazione finanziaria. La diligenza potrebbe poi essere ulteriormente avvalorata, eventualmente, da ulteriori contatti col professionista, volti a rammentare allo stesso l'approssimarsi della scadenza per l'invio”*.

Va peraltro osservato – precisa la CTR – che *“di tali eventuali contatti, ovviamente informali, il contribuente non potrebbe comunque fornire alcuna prova; chi ritenesse di esigerla perverrebbe in tal modo ad un'impostazione volta ad imporre una vera e propria probatio diabolica”*.

Le considerazioni espresse in questo ultimo passaggio dai giudici piemontesi sembrano porsi in linea con le critiche evidenziate in dottrina all'orientamento indicato dalla Cassazione sin dal 2010 ³⁷⁷ circa le difficoltà di provare nel corso del giudizio tributario – che si basa sostanzialmente su documentazione scritta – la propria esenzione da responsabilità.

Nel prosieguo, vedremo quindi come la giurisprudenza di merito si sia mostrata piuttosto ondivaga sul tema, cercando di “barcamenarsi” tra le indicazioni della Suprema

di merito ben può valutare la reale attribuibilità al contribuente dell'omesso pagamento dell'imposta, dando conto in modo adeguato del proprio convincimento”.

³⁷⁶ CTP Vercelli n. 42/02/2010, non condivisa da R. Fanelli – “L'incarico al commercialista non esonera il contribuente dagli obblighi dichiarativi” cit. – che osserva: *“appare, quindi, poco convincente la tesi, sostenuta dalla giurisprudenza di merito, secondo cui, nel caso di delega al professionista di adempimenti tributari, il contribuente non sarebbe sanzionabile per mancanza di colpa, per cui la sanzione, in virtù del principio di 'personalizzazione' dovrebbe essere applicata solo nei confronti dell'intermediario, posto che tali obblighi (in primis quello dichiarativo) fanno capo direttamente al soggetto passivo ed il rapporto, eventuale, che si instaura con l'intermediario abilitato, è di natura privatistica”*.

³⁷⁷ Si veda la nota 348 e le considerazioni rappresentate da R. Cordeiro Guerra, poi riprese da A. Russo, in relazione alla possibilità di introdurre una prova testimoniale nel processo tributario, sulla base dei principi indicati dall'art. 6 CEDU in materia di “giusto processo”. In tal senso, osservava ulteriormente la CTR Piemonte nella sentenza n. 53/28/2011 che: *“non si vede davvero quale diverso comportamento potrebbe essere richiesto al contribuente. Anche laddove, per assurdo, egli decidesse di recarsi ogni giorno dall'intermediario per sollecitarlo all'invio della dichiarazione, di fronte alle rassicurazioni da parte di quest'ultimo in ordine al fatto che la dichiarazione verrà trasmessa nei termini di legge, egli non potrà se non basarsi su tali affermazioni, salvo decidere di rivolgersi ad altro intermediario. Peraltro, numerose considerazioni inducono a ritenere che ben difficilmente, di fronte alle rassicurazioni fornitegli da un soggetto a lui precedentemente già noto e che gode della sua stima, il contribuente potrebbe ritenere opportuno revocare tale incarico per affidarsi ad un diverso professionista, a lui del tutto ignoto”*.

Corte e le giustificazioni riportate dai contribuenti in merito alla fiducia riposta da questi ultimi nei confronti dei professionisti incaricati.

In una diversa occasione, qualche anno più tardi, proprio la CTR Piemonte – mediante sentenza n. 1302/38/2014 – tornava sull’argomento, ponendosi questa volta in linea con l’orientamento espresso dalla Cassazione: in specie, sebbene i contribuenti avessero affermato in appello di non essere in alcun modo *“complici del consulente che ha omesso di adempiere all’incarico ricevuto, ma unicamente vittime e truffati”* (come riportato nella denuncia all’autorità giudiziaria) i giudici di merito non accoglievano il richiamo dagli stessi effettuato all’art. 6, comma 3, confermando le sanzioni indicate nell’avviso di accertamento impugnato, come tali conseguenti all’omessa presentazione della dichiarazione.

Richiamando la pronuncia n. 13068/2011 della Suprema Corte, la Commissione tributaria piemontese evidenziava come *“i ricorrenti trascurano di considerare che loro stessi avrebbero dovuto vigilare sull’operato del consulente e dimostrare comunque la completa assenza di ogni loro responsabilità nella mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali...”*.

Concludeva quindi per la debenza delle sanzioni irrogate *“essendo emersa l’assenza del comportamento doloso da parte del commercialista e la <<culpa in vigilando>> sul mandato conferito, più volte reiterato dai Contribuenti, nonostante i comportamenti omissivi del professionista incaricato”*.

Come si può notare, le argomentazioni espresse dalla CTR Piemonte nella sentenza 1302/38/2014 sembrano confermare la ricostruzione sopra operata, secondo cui la mera denuncia all’autorità giudiziaria – ex art. 6, c. 3, D.Lgs. 472/1997 – non appare condizione sufficiente a dimostrare che la violazione tributaria sia *“addebitabile esclusivamente a terzi”*, essendo comunque necessaria la dimostrazione di non essere incorso in alcuna colpa *“in vigilando”* ovvero *“in eligendo”*.³⁷⁸

Per quanto riguarda la recente giurisprudenza di merito³⁷⁹, le pronunce più interessanti riguardano ancora la sufficienza o meno della denuncia presentata all’Autorità Giudiziaria nei confronti del professionista, eccepita dai contribuenti al fine di ottenere la disapplicazione delle sanzioni a fronte di un *“fatto addebitabile esclusivamente a terzi”* ex art. 6, comma 3.

³⁷⁸ Di diverso avviso CTR Liguria n. 992/03/2016 che accoglieva le istanze del contribuente che dichiarava la responsabilità del professionista che era stato denunciato: *“la Corte di Cassazione, con sentenza n. 12473 del 21.05.2010, ha stabilito che gli obblighi di presentazione della dichiarazione dei redditi non possono considerarsi assolti con l’affidamento di un incarico al professionista, in quanto il contribuente deve dimostrare di aver esercitato controllo e vigilanza sulla effettiva esecuzione. Pertanto, solo nei riguardi della non applicazione delle sanzioni ex art. 6, comma 3, d.lgs. 472/97 può aver vigenza, per il contribuente, il comportamento fraudolento del professionista nei cui confronti è stata presentata regolare denuncia (diversamente, l’imposta va in ogni caso assolta, n.d.r.)”*. La CTR Liguria confermava così la sentenza di prime cure n. 226/01/2014 della CTP La Spezia, che concludeva sinteticamente: *“per quanto riguarda l’aspetto sanzionatorio è applicabile, come richiesto dal ricorrente, la causa di non punibilità ex art. 6, 3° comma D.Lgs. 472/97 poiché il tributo non è stato assolto per fatto denunciato all’A.G. ed addebitabile esclusivamente a terzi”*. Anche questa pronuncia di primo grado, così come quella di Vercelli, non viene condivisa da R. Fanelli, *“L’incarico al commercialista non esonera il contribuente dagli obblighi dichiarativi”*, cit. (si rinvia a nota 360 per le considerazioni esposte dal commentatore sul punto).

³⁷⁹ Reperita tramite una ricerca in banca dati Il Fisco (IPSOA – Wolters Kluwer) inserendo in oggetto le varie pronunce della Cassazione sopra citate.

Ma, ad oggi, le Commissioni tributarie – al netto delle peculiarità che caratterizzano le singole fattispecie – non esprimono un orientamento univoco.

Si prenda, ad esempio, la sentenza n. 4941/06/2017 della CTR Lombardia, la quale arrivava a disapplicare le sanzioni relative all'omesso versamento di importi dovuti a titolo di IRPEF, rilevando come la denuncia presentata all'Autorità Giudiziaria aveva avuto un proprio riscontro giudiziario, come confermato dalla specifica condanna del professionista per il reato di appropriazione indebita ex art. 646 c.p.³⁸⁰

Particolari sono le argomentazioni espresse dai giudici meneghini a margine della propria decisione, avendo statuito che il contribuente – riguardo alla condotta posta in essere dal ragioniere cui si era rivolto – andava giustificato poiché non risultava *“un soggetto dotato di peculiari competenze in materia fiscale, le quali sarebbero invece state necessarie per effettuare un approfondito esame del lavoro svolto dal professionista incaricato”*.

Diversamente, la CTR Piemonte – per l'ennesima volta interessata della questione – con la sentenza n. 879/01/2016, non ha ritenuto di per sé sufficiente, la presentazione di una denuncia per truffa aggravata nei confronti dei professionisti cui il contribuente aveva conferito incarico, sebbene unitamente all'inoltro di un esposto al Consiglio dell'ordine dei commercialisti.

In specie, il contribuente raccontava come in origine fossero state a lui sottoposte alcune bozze di dichiarazione con importi corrispondenti alle fatture relative alla sua attività; egli stesso aveva poi provveduto a fornire la provvista ai professionisti *“in contanti”*, come tale necessaria a saldare l'imposta emergente dai modelli da lui visionati.

I giudici piemontesi non davano però credito alla versione della parte, secondo cui i consulenti avrebbero successivamente presentato – a sua insaputa – dichiarazioni con debito di imposta pari a zero.

Pertanto la Commissione procedeva a respingere l'istanza del ricorrente, evidenziando come: *“anche volendo applicare l'art. 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997 e cioè in caso di colpa addebitabile a terzi esclusivamente, ciò va dimostrato, cosa che non sussiste nel caso in questione”*.³⁸¹

³⁸⁰ Al riguardo, si veda anche la sentenza n. 562/03/2016 della CTP Taranto che disapplicava le sanzioni relative all'omesso versamento di IVA osservando che *“nella fattispecie, con la produzione di copia della denuncia sporta all'A.G. penale e del decreto di citazione a giudizio penale a carico del professionista, per imputazioni corrispondenti a fatti esposti in ricorso, la società ricorrente ha sostanzialmente la propria tesi giustificativa e fornito elementi idonei e sufficienti ad integrare l'invocata causa di non punibilità”* (indipendentemente dall'attualità di un giudicato a carico del professionista, n.d.r.).

³⁸¹ In proposito, si veda anche la sentenza n. 424/14/2017 della CTR Palermo che – nell'affrontare un caso di tributi dovuti e non versati, di cui il contribuente ne addossava la colpa al consulente, destinatario di una denuncia in sede penale (poi archiviata) – così motivava il rigetto delle istanze del ricorrente: *“osserva il collegio che (...) i tributi gravano sui soggetti (contribuenti) che hanno posto in essere il presupposto impositivo o d'imposta. Pertanto è nei confronti del contribuente (odierno appellante) che grava l'obbligazione tributaria a nulla rilevando la denuncia penale proposta dal contribuente nei confronti del già citato professionista. Osserva ancora il collegio che nei confronti di quest'ultimo professionista non è (tra l'altro) intervenuta alcuna sentenza penale di condanna. Soltanto una condanna in sede penale – infatti – avrebbe potuto escludere la responsabilità solidale del contribuente, nell'ipotesi in cui la stessa sentenza avesse accertato una condotta colposa del professionista (commercialista) escludendo anche la responsabilità del contribuente”* (l'ultimo riferimento è plausibilmente all'art. 1, comma 3, L. 423/1995).

Come abbiamo appena visto, l'art. 6 comma 3 del D.Lgs. 472/1997, non è oggetto di una interpretazione univoca da parte della giurisprudenza di merito.

Per di più, proprio la norma di cui all'art. 6, comma 3, è stata recentemente oggetto di una ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale da parte della CTP di Genova che ha richiamato tra l'altro, quell'art. 6 della Convenzione Europea di cui si è parlato all'inizio del presente paragrafo.³⁸²

Invero, la fattispecie risulta di per sé, molto particolare: nel corso del 2015, una contribuente presentava istanza di accesso alla procedura di "*voluntary disclosure*" disciplinata dall'art. 1, L. 186/2014³⁸³ a fronte di attività finanziarie detenute all'estero.

Contestualmente, provvedeva a comunicare l'indirizzo PEC del proprio consulente incaricato di seguire la pratica, ai fini della notifica degli atti amministrativi.³⁸⁴

Di conseguenza, l'Ufficio provvedeva a trasmettere il relativo atto di contestazione delle relative sanzioni, all'indirizzo di posta elettronica indicato dal contribuente, evidenziando i termini entro cui sarebbe dovuto avvenire il pagamento delle somme riportate al fine di poter beneficiare delle agevolazioni previste (60 giorni dalla notifica).

Il versamento veniva però effettuato diversi giorni dopo (ventiquattro) la data ultima disponibile, cosicché la procedura non poteva ritenersi perfezionata ed al contribuente venivano quindi applicate le sanzioni in misura piena (circa 125.000 euro, anziché 25.000 se avesse legittimamente aderito all'istituto della "*voluntary disclosure*").

Il soggetto interessato provvedeva quindi ad impugnare l'atto relativo alle sanzioni evidenziando come il ritardo nel pagamento fosse ascrivibile al comportamento del consulente che aveva "*trascurato di controllare con regolarità la propria casella*", non potendo il contribuente esercitare alcun controllo sulle comunicazioni arrivate all'indirizzo PEC del professionista.

Richiamava poi il principio di proporzionalità, osservando come un ritardo di ventiquattro giorni aveva portato ad una sanzione di cinque volte superiore a quella di cui avrebbe potuto beneficiare se la procedura relativa alla "*voluntary disclosure*" fosse andata a

³⁸² Si vedano le considerazioni svolte a pagina 109 con le relative note 349 e seguenti.

³⁸³ Rubricata "disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio". Come evidenziato dalla circolare n. 10 del 13 marzo 2015: "la procedura delineata dalla legge, coerentemente con le linee tracciate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), non è solo finalizzata a fornire al contribuente uno strumento che gli consenta di definire la propria posizione fiscale pregressa ma, escludendo l'anonimato ed essendo informata ai principi della spontaneità, della completezza e della veridicità, contiene misure effettivamente strumentali alla futura compliance da parte di coloro ai quali è destinata".

³⁸⁴ Come indicato all'interno del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 13 aprile 2016 - rubricato, Approvazione del modello per la richiesta del contribuente di ricevere la notifica degli atti inerenti la procedura di collaborazione volontaria all'indirizzo di posta elettronica certificata del professionista che lo assiste, ai sensi dell'articolo 1, comma 133, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (punto 2.1): "Il modello può essere utilizzato esclusivamente dal contribuente che, a seguito della presentazione della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge n. 186 del 2014, intende avvalersi della disposizione prevista dall'articolo 1, comma 133, della legge n. 208 del 2015, manifestando la volontà di ricevere tutti gli atti inerenti la citata procedura presso l'indirizzo di posta elettronica certificata del professionista che lo assiste e con le modalità descritte nel presente provvedimento".

buon fine, *“senza considerare che il preteso illecito non aveva arrecato alcun pregiudizio delle azioni di controllo, né aveva inciso sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo”*³⁸⁵.

Esaminata la fattispecie, il collegio ha ritenuto che alla contribuente sia stata sostanzialmente attribuita una sorta di “responsabilità oggettiva” per fatto altrui, considerato che la parte risultava *“priva di riferimenti temporali”* che potessero consentirle di effettuare un controllo, dato che l'interessato non poteva sapere in che momento l'Ufficio avrebbe proceduto a notificare i relativi atti.³⁸⁶

Passando ai profili sanzionatori, la CTP è dell'avviso che la perdita del beneficio e la collegata irrogazione della sanzione amministrativa rivestano natura penale, tenuto conto delle finalità preventiva/repressiva della disciplina relativa al monitoraggio fiscale, nonché al rilevante importo della misura sanzionatoria applicata.³⁸⁷

Il carattere “penale” del trattamento sanzionatorio irrogato al contribuente, determina - per i giudici genovesi - l'applicabilità dell'art. 27 Cost. (principio di personalità della pena) che implica, a sua volta, il divieto di responsabilità oggettiva, riferendosi a situazioni in cui gli elementi più significativi della fattispecie non risultino coperti almeno dalla “colpa” dell'agente, venendo così a mancare qualsiasi tipo di rapporto psichico tra soggetto e fatto.³⁸⁸

Per di più, la CTP accoglie la censura dell'interessato in punto di manifesta sproporzione della misura sanzionatoria applicata, rilevando i giudici una violazione dell'art. 3 Cost.: al riguardo, viene osservato come una disciplina che arrivi ad equiparare – dal punto di vista sanzionatorio – il mancato rispetto degli obblighi tributari al semplice ritardo nell'adempimento, non risponde a criteri di ragionevolezza.³⁸⁹

³⁸⁵ Anzi, la contribuente aveva favorito l'emersione di attività finanziarie detenute fuori del territorio dello Stato.

³⁸⁶ Tra l'altro – precisa la CTP – *“nel caso di specie non può profilarsi un difetto di vigilanza della (contribuente) sull'operato del professionista. Le ipotesi prese in esame dalla giurisprudenza sono infatti relative per la maggior parte alle omissioni nella presentazione della dichiarazione dei redditi e nel pagamento del dovuto alla scadenza di legge: in fattispecie quindi nelle quali il cliente avrebbe potuto, conoscendo (e ovviamente non potendo non conoscere) le scadenze per la presentazione della prima e del pagamento del secondo, informarsi presso il professionista sull'avvenuto adempimento delle obbligazioni di legge”*.

³⁸⁷ A fondamento di tale premessa, il collegio richiama la giurisprudenza CEDU di cui si è discusso al paragrafo 3 del Capitolo I in tema di <<ne bis in idem>>: *“è nota la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo la quale in diverse occasioni (decisioni 8 giugno 1976, Engel e altri contro Paesi Bassi; 21 febbraio 1984, Ozturk contro Germania; 1 febbraio 2005, Ziliberg contro Moldavia) ha affermato la natura sostanzialmente penale, ai fini delle garanzie del giusto processo (art. 6 Corte europea dei diritti dell'uomo), di sanzioni pur formalmente qualificate come amministrative nell'ordinamento interno degli Stati, purché sia riscontrata la presenza di almeno uno dei criteri (cosiddetti “criteri Engel”) elaborati dalla stessa giurisprudenza sovranazionale per tale qualificazione”*.

³⁸⁸ Osserva la CTP di Genova: *“di tale ipotesi è chiara riproduzione il caso di specie, nel quale alla (contribuente) è attribuita una responsabilità sanzionata con la pena pecuniaria per esclusivo fatto del proprio commercialista sul quale essa non poteva in alcun modo incidere”*.

³⁸⁹ In particolare – evidenzia la commissione genovese – *“è stato affermato che il principio di uguaglianza (sotto il profilo della ragionevolezza-eguaglianza) esige che la pena sia proporzionata al disvalore del fatto illecito commesso, in modo che il sistema sanzionatorio adempia, nel contempo, alla funzione di difesa sociale ed a quella di tutela delle posizioni individuali; ed ha aggiunto che le valutazioni all'uopo necessarie rientrano nell'ambito del potere discrezionale del legislatore, il cui esercizio può essere censurato, sotto il profilo della legittimità costituzionale, soltanto nei casi in cui non sia stato rispettato il limite della ragionevolezza (cfr. le sentenze 25 maggio 1979, n. 26; 20 maggio 1980, n. 72; 27 maggio 1982, n. 103; 16 febbraio 1989, n. 49”*.

In conclusione, il collegio ammette che l'esimente di cui all'art. 6, comma 3 – così come interpretata dalla Suprema Corte sulla base dell'orientamento di legittimità richiamato all'inizio del paragrafo – non “salva” il contribuente da questa sorta di “responsabilità oggettiva” che lo caratterizza nel caso di specie: ne deriva che l'unica strada possibile per la CTP è la rimessione degli atti alla Corte Costituzionale.

Analizzate le considerazioni espresse dai giudici genovesi, si è dell'avviso di non poter condividere il richiamo al concetto di “responsabilità oggettiva” con riferimento alla fattispecie di cui si discute: se è pur vero che il ritardo risulta di appena 24 giorni dal termine ultimo per il pagamento, occorre comunque evidenziare come di giorni ne siano trascorsi ben 84 dalla data della notifica degli atti da parte dell'Ufficio all'indirizzo PEC indicato dallo stesso contribuente.

In proposito – al di là di una eventuale colpa “in eligendo” del professionista che ha mancato di controllare la propria PEC per più di due mesi – pare emergere nel caso di specie una specifica colpa “in vigilando” del soggetto interessato, tenuto conto che – se il contribuente avesse posto in essere contatti (telefonate, mail) anche solo mensili, sia con il consulente incaricato che con l'Ufficio, al fine di ottenere notizie sul proseguimento della pratica – la parte avrebbe potuto tranquillamente monitorare il lavoro del proprio delegato e magari provvedere ad una sua sostituzione nel caso fosse stata rilevata la sua inerzia piuttosto che un semplice disguido.³⁹⁰

Vedremo quindi quale sarà la risposta della Consulta ai seguenti interrogativi:

- la denuncia all'autorità giudiziaria nei confronti del professionista incaricato, è condizione sufficiente per l'esenzione dalle sanzioni amministrative per mancanza di colpa?
- in tema di fatto “addebitabile esclusivamente a terzi”, la prova (scritta) esperibile dal contribuente in sede di giudizio tributario, risulta in linea con il principio di “giusto processo”, così come disciplinato dall'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo?³⁹¹

³⁹⁰ Si ricordi che, con la sentenza della Cassazione n. 5965 del 14 marzo 2014 (di cui abbiamo parlato alle pagine 109/110), in un caso di mancata presentazione della domanda di condono da parte del professionista incaricato, le sanzioni venivano comunque irrogate in misura piena al contribuente, colpevole di colpa in vigilando: *il ricorrente, operando una indebita inversione dell'onere della prova in ordine alla assenza di colpa, ponendola a carico dell'Ufficio anziché del contribuente, trascura di considerare che lui stesso avrebbe dovuto vigilare sull'operato del consulente e dimostrare comunque la completa assenza di ogni sua responsabilità nella mancata presentazione della domanda di condono*”

³⁹¹ In tema di applicazione dei precetti penalistici dell'art. 6 CEDU ai giudizi in tema di sanzioni amministrative tributarie, si segnala il contributo di F.V. Albertini, “Considerazioni sulla difesa del contribuente nel processo tributario sotto il profilo del tempo e degli strumenti necessari a predisporla” in *Innovazione e Diritto* n. 2/2019, il quale – dopo aver premesso che il privato può, secondo l'orientamento costante della giurisprudenza, introdurre nel processo dichiarazioni scritte di terzi – richiama il pensiero di A. Giovannini, secondo cui si tratta peraltro di dichiarazioni che <<siccome sguarnite delle garanzie della testimonianza rituale, hanno mera forza indiziaria; possono concorrere a formare il convincimento del giudice, ma non sono idonee, di per sé, a costituire il fondamento unico della decisione>>. (così A. Giovannini, “Recepimento e limiti dei principi <<superiori>> nel processo tributario” in *Rassegna tributaria*, fasc. 2, 2017.

Al riguardo, si è dell'avviso che le argomentazioni che andrà ad esprimere la Consulta non si discosteranno dalla ricostruzione indicata dalla Corte di Cassazione, nel senso sopra ampiamente rappresentato.

Nel frattempo, va però dato atto alla CTP di Genova di aver sollevato una questione che merita opportune riflessioni, tenuto conto dell'evoluzione della telematica³⁹² e quindi della necessità di “affidarsi” alle competenze di un professionista che integri le proprie competenze nell'ambito della disciplina tributaria con un aggiornamento di base in relazione alle Tecnologie dell'Informazione e della Comunicazione.

³⁹² Si pensi alla recente obbligatorietà del Processo Tributario Telematico.

2. La disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa

L'obiettiva incertezza del diritto che si annida nell'ordinamento tributario interno ³⁹³ viene descritta come fenomeno "patologico" ³⁹⁴ che deriva dalla compresenza di numerosi fattori, quali: una cattiva tecnica normativa, un'ipertrofia della legislazione fiscale, nonché la circostanza che la disciplina tributaria viene spesso utilizzata come "mezzo d'emergenza" per reperire risorse finanziarie piuttosto che uno strumento per realizzare una stabile e duratura giustizia sociale.³⁹⁵

Di conseguenza, il legislatore tributario ha previsto alcune disposizioni (ben tre, in distinti settori dell'ordinamento) ³⁹⁶ che stabiliscono la possibilità di disapplicare *in toto* le sanzioni a fronte dell'obiettiva incertezza della legge ³⁹⁷, come tali rinvenibili:

- nell'art. 8, D.Lgs. 546/1992 (Disposizioni sul processo tributario), secondo cui: "la Commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono"; ³⁹⁸
- nell'art. 6, comma 2, D.Lgs. 472/1997 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie) che indica come: "non è

³⁹³ Per un excursus sulle origini del principio delle obiettive condizioni di incertezza ed il suo radicamento nell'ordinamento giuridico italiano, si veda M. Logozzo, "L'obiettiva incertezza della legge nella violazione degli obblighi tributari" in *Rassegna tributaria* n. 4/1998.

³⁹⁴ In tal senso, A. Mondini – "L'obiettiva incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative tra primato del giudice e prospettive comunitarie" in *Rassegna tributaria* n. 6/2009 – che contrappone l'obiettiva incertezza di "diritto interno" a quella "comunitaria", la quale viene vista invece come fenomeno fisiologico, consustanziale allo stesso processo di integrazione degli ordinamenti: "*rispetto a quest'ultima, la giurisprudenza svolge un ruolo fondamentale, perché la dialettica tra giurisdizioni e il dubbio interpretativo del giudice nazionale, sono divenuti istituzionalmente, proprio attraverso il rinvio pregiudiziale, uno dei fattori di evoluzione dell'ordinamento comunitario*".

³⁹⁵ M. Ingrosso – "*Diritto, sistema e giustizia tributaria*", in *Rassegna tributaria* n. 1/1990, pag. 174 – sottolinea che "*il caos normativo del segmento ordinamentale di interesse, però, trova pure una sua ulteriore giustificazione nel fatto che il diritto tributario si trova stretto da una parte dalle esigenze dell'economia e dall'altra dalle pressioni della politica*".

³⁹⁶ Al riguardo, A. Giovannini – "Potere punitivo e incertezza della legge" in *Giurisprudenza italiana* n. 8/9 del 2008 – evidenzia che tali disposizioni "*si ispirano, com'è noto, ai principi dell'affidamento e della buona fede oggettiva del cittadino nei confronti dell'Autorità costituita. Esse esprimono un principio di civiltà giuridica e di tutela del trasgressore, affrancato dall'idea dello Stato supremo, a petto di proposizioni normative che spesso, come ha scritto Falsitta, risultano difficilmente comprensibili per inettitudine del legislatore*". In proposito, si veda G. Falsitta, "Per un Fisco civile", Milano, 1996.

³⁹⁷ La scusante dell'obiettiva incertezza è stata prevista anche nell'ambito dell'illecito penale-tributario, dall'art. 15, D.Lgs. n. 74/2000, il quale stabilisce che al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47, terzo comma, del codice penale (errore sulla norma extra-penale che incide sul fatto che costituisce reato) non danno luogo a fatti punibili le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione. Per un approfondimento, si rinvia a G. Graziano, "L'ignoranza e l'errore nel diritto penale tributario: l'impatto della riforma ex D.Lgs. n. 74/2000 sulla vexata quaestio" in *Rassegna tributaria* n. 3/2002.

³⁹⁸ L'art. 8, D.Lgs. 546/1992 contiene una disposizione che riproduce il testo dell'art. 39-bis del previgente DPR 636/1972. Proprio in merito all'ambito di applicazione dell'art. 8, D.Lgs. va a pronunciarsi la Corte di Cassazione con la sentenza n. 24670 del 28 novembre 2007, la quale, come vedremo, risulterà la pietra miliare dell'orientamento della Suprema Corte in ordine al tema della "obiettiva condizione di incertezza" sulla portata della norma tributaria. Osserva al riguardo la Suprema Corte come sia "*evidente che la legge impiega un ossimoro, perché inserisce nella stessa locuzione parole che designano concetti contrari, cosicché viene affidato all'interprete il compito di individuare il significato che può essere dato all'oggettività di uno stato cognitivo, qual è l'incertezza, che è una condizione mentale e, quindi, un fenomeno soggettivo per la sua stessa natura*".

punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono";³⁹⁹

- nell'art. 10, comma 3, L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) che stabilisce come "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria".⁴⁰⁰

Intorno a tale assetto normativo, si è andato consolidando un certo indirizzo della giurisprudenza di legittimità basato sulla rilevanza del fatto che l'incertezza normativa oggettiva – quale causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria – postula una condizione di dubbio che accompagna il contribuente durante il procedimento di interpretazione normativa, portando ad una certa ambiguità in ordine al risultato conseguito.

Un orientamento che ha la sua "pietra miliare" nella sentenza n. 24670/2007⁴⁰¹ mediante la quale venivano elencate e ricondotte ad un ordine unitario, le diverse situazioni che concretizzano l'esimente codificata dalle norme sopra richiamate.

In particolare, tali circostanze si identificano nelle seguenti ipotesi⁴⁰²:

- difficoltà di individuazione delle disposizioni normative applicabili alla fattispecie, eventualmente dovuta ad una lacuna normativa;⁴⁰³
- difficoltà nel confezionare la formula dichiarativa che racchiude la norma giuridica;⁴⁰⁴

³⁹⁹ Una prima interpretazione della norma è stata fornita dalla Amministrazione finanziaria, la quale, mediante la Circolare ministeriale n. 180 del 10 luglio 1998 ha chiarito che una situazione di obiettiva incertezza "si può verificare, ad esempio, in presenza di leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito, ovvero coesistano orientamenti contraddittori".

⁴⁰⁰ Secondo F. Papotti – "Non sanzionabile il comportamento del contribuente se la fattispecie è al vaglio della Corte di Giustizia UE" in Corriere tributario n. 39/2016 – è proprio l'art. 10, comma 3, L. 212/2000 che ricopre un ruolo centrale, perché ha natura di principio codificato nello Statuto del contribuente: "in quanto tale, esso ha valore di precetto vincolante per il legislatore e assume una veste di superiorità interpretativa, come ormai pacificamente riconosciuto. In secondo luogo, il principio contenuto nello Statuto del contribuente ha valenza generale, svincolato com'è da uno specifico ambito del diritto tributario. In terzo luogo, tale precetto è rivolto a tutti gli operatori del diritto, in primis al legislatore, e non soltanto ad alcuni di essi".

⁴⁰¹ Per un primo commento, si veda A. Colli Vignarelli, "La Suprema Corte interviene in tema di obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria" in Rassegna tributaria n. 2/2008.

⁴⁰² La seguente elencazione verrà poi riproposta in Cass. n. 4685 del 23 marzo 2012, cui si deve la formulazione di una sorta di clausola generale, a mente della quale: "per incertezza normativa oggettiva deve intendersi la situazione giuridica oggettiva che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto (...) e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente (...) la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie". La pronuncia viene commentata da L. Fiaccola, "Niente sanzioni in condizioni di oggettiva incertezza normativa" in Bilancio e reddito d'impresa n. 9/2012; E. Colla, "L'oggettiva incertezza normativa e la conseguente inapplicabilità delle sanzioni amministrative" in Diritto e pratica tributaria n. 3/2013.

⁴⁰³ Circostanza già indicata in Cass. n. 2604 dell'8 marzo 2000, commentata da R. Fanelli – C. Nocera, "Incertezza sulla portata della norma tra cause di non punibilità amministrativa e penale", in Corriere tributario, 2000, pag. 780. Di recente, è stata ripresa da Cass. 13133 del 25 maggio 2018.

⁴⁰⁴ Elemento già evidenziato in Cass. n. 21328 del 3 ottobre 2006 e Cass. n. 8187 del 2 aprile 2007

- difficoltà di determinazione dell'esatto significato della formula dichiarativa individuata.⁴⁰⁵

A questo primo filone, che ricomprende le situazioni che coincidono con il fenomeno dell'incertezza interpretativa, si accompagnano ulteriori circostanze cui viene invece attribuita l'efficacia di meri "indizi" di una tale perplessità:

- mancanza di informazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria o loro contraddittorietà;⁴⁰⁶
- mancanza di precedenti giurisprudenziali⁴⁰⁷ o formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti⁴⁰⁸;
- formazione di un consolidato orientamento giurisprudenziale;⁴⁰⁹
- contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;⁴¹⁰
- contrasto tra opinioni dottrinali;⁴¹¹

⁴⁰⁵ Presente in Cass. n. 22890 del 25 ottobre 2006 ed anch'esso recentemente ripreso in Cass. n. 13133 del 25 maggio 2018. Al riguardo, occorre precisare che in una diversa occasione, la Suprema Corte aveva escluso che una formulazione letterale poco chiara potesse risultare circostanza sufficiente ad integrare l'incertezza normativa: ci si riferisce a Cass. n. 11233 del 23 agosto 2001. Per un ulteriore approfondimento, si rinvia a A. Zoccali, "Le sanzioni tributarie amministrative" in Diritto e pratica tributaria n. 4/2004; N. Monfreda, "Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie" in Il fisco n. 5/2005; G. Antico - N. Monfreda, "La disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie in caso di obiettive condizioni di incertezza", in Il fisco n. 16/2011. Tale ultimo contributo richiama la pronuncia di CTP Vicenza n. 01/01/2011, la quale osservava che il potere di disapplicazione delle sanzioni deve essere esercitato tutte le volte che l'equivocità della disciplina normativa induce in errore sul corretto adempimento degli obblighi tributari. In particolare, la Commissione tributaria riteneva che *"la disapplicazione delle sanzioni tributarie trova attuazione anche quando le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione di una disposizione sono poste in rilievo dall'emanazione di una legge interpretativa che interviene successivamente alla constatazione di una violazione oppure quando la stessa amministrazione si esprime in termini contraddittori con circolari e risoluzioni. L'incertezza oggettiva che ha indotto in errore il contribuente, può essere determinata anche da contrastanti decisioni giurisprudenziali in ordine a determinate questioni"*.

⁴⁰⁶ Il principio veniva in precedenza evidenziato nella sentenza Cass. n. 2133 del 14 febbraio 2002, mediante la quale, la Suprema Corte affermava che: *"dando attuazione al principio costituzionale implicito di affidamento del cittadino di fronte agli atti dell'autorità amministrativa (...) non sono irrogate sanzioni (...) al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima"*. La pronuncia è stata esaminata da A. Turchi – "In tema dell'affidamento riposto dal contribuente nelle indicazioni provenienti dall'Amministrazione finanziaria", in Giurisprudenza italiana n. 11/2003 – che collega tale ipotesi all'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente. Tali indicazioni sono state poi riprese da Cass. n. 30722 del 30 dicembre 2011.

⁴⁰⁷ Situazione già indicata in Cass. 19115 del 5 settembre 2006.

⁴⁰⁸ Tra le tante, presente in Cass. n. 4044 del 21 febbraio 2007 e n. 11051 del 14 maggio 2007, rilevate da C. Glendi - M. Bruzzone, "Osservatorio di giurisprudenza tributaria" in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria n. 3/2008. Si veda inoltre il contributo di A. Borgoglio, "L'incertezza sull'IRAP esonera dalle sanzioni fino al 2016" in Il fisco n. 5/2017.

⁴⁰⁹ In realtà, non è chiaro come possa costituire una causa di obiettiva incertezza, la formazione di un consolidato orientamento giurisprudenziale, tanto più che la stessa Circolare ministeriale n. 98 del 23 aprile 1996, nel commentare l'art. 8, D.Lgs. 546/1992, evidenziava che *"non può ravvisarsi alcuna incertezza sulla portata della norma nei casi in cui sulla stessa si sia formato un orientamento giurisprudenziale consolidato"*. Si precisa, comunque, come tale indice è stato di recente riproposto in Cass. n. 18405 del 12 luglio 2018.

⁴¹⁰ Successivamente ripreso da Cass. n. 17602 del 27 giugno 2008, con commento di S. Trettel, "L'interpello non esclude l'incertezza normativa sull'accantonamento dell'indennità suppletiva di clientela" in Corriere tributario n. 33/2008.

⁴¹¹ A tal proposito, I. Pellicchia e M.L. Mariella – "L'incertezza normativa quale causa di non punibilità" in Corriere tributario n. 39/2018 – rilevano come la sentenza della Cassazione n. 18405/2018 è tornata a pronunciarsi in merito all'ambito di applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 6, comma 2, D.Lgs. 472/1997, riprendendo

- l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative.⁴¹²

Una menzione particolare merita la circostanza evidenziata negli anni dalla Suprema Corte, secondo cui l'aver proposto un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea, comprova l'esistenza di una obiettiva incertezza circa l'applicazione di una data normativa interna, pur non ricorrendo alcuna perplessità in ordine all'esegesi della disciplina in materia.

In ordine alla enunciazione di tale principio, il primo aspetto che emerge è il ruolo centrale che la Cassazione riconosce alla Corte di Giustizia Europea, cui viene demandato l'importante compito di fornire una lettura delle norme interne alla luce dei principi comunitari che sorreggono l'ordinamento.

Oltre a ciò, balza agli occhi l'automaticità con cui opera la richiamata circostanza: la situazione relativa al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, appare infatti condizione sufficiente alla concessione della disapplicazione delle sanzioni, non ravvisandosi la necessità di ulteriori verifiche da parte dell'organo giurisdizionale che ha rilevato l'eventuale incompatibilità della normativa interna con i principi europei.⁴¹³

Secondo questa prospettiva, il potere di disapplicare le sanzioni viene ricostruito come una funzione peculiare del giudice tributario, come tale strettamente connesso alla responsabilità di quest'ultimo di concorrere – attraverso il rinvio pregiudiziale alla CGUE –

così la codificazione dei requisiti, come a suo tempo indicata nella sentenza n. 24670/2007: quale profilo critico, le commentatrici evidenziano che *“sarebbe stata utile qualche specificazione ulteriore in merito alla <<autosufficienza>> dei fatti-indice. Invero, dalla lettura della sentenza non si evince se esista tra i suddetti indici un vincolo di dipendenza o di complementarietà. La lettura testuale del precedente annotato, infatti, porterebbe a ritenere che sia sufficiente un mero contrasto dottrinale per giustificare l'applicazione dell'art. 6, del D.Lgs. n. 472/1997. È evidente che, se si pervenisse a tale conclusione, si genererebbe, a catena, una serie innumerevole di ulteriori quesiti, in ordine, ad esempio, all'ampiezza del dibattito e alla sussistenza o meno di una graduazione in termini di autorevolezza tra gli autori che hanno partecipato allo stesso”*.

⁴¹² Evidenziato in Cass. 24064 del 10 novembre 2006 e n. 17105 del 3 agosto 2007.

⁴¹³ La ricostruzione operata dalla Cassazione nella sentenza n. 6105/2009 viene accolta positivamente da F. Batistoni Ferrara - *“La remissione di questione pregiudiziale interpretativa alla Corte di Giustizia CE attesta l'esistenza di obiettiva incertezza sul significato della norma tributaria”* in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 3/2010. L'accademico muove però una critica: *“la conclusione sembra condivisibile, ma non si comprende il riferimento esclusivo all'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992, visto che a questa norma si è sovrapposta, prima la disposizione dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e poi quella dell'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Sembra infatti che queste ultime disposizioni abbiano mutato la portata della previsione invocata dalla Corte di Cassazione, che riversava al giudice il potere di disapplicare la sanzione, necessariamente e legittimamente irrogata dall'Amministrazione, laddove, adesso, pare che la stessa Amministrazione, in presenza di obiettive condizioni di incertezza, debba astenersi dall'irrogazione. La Corte ha voluto, quindi, seguire l'interpretazione data con la precedente sentenza 28 novembre 2007, n. 24670, per la quale solamente il giudice potrebbe stabilire il carattere obiettivamente incerto dell'interpretazione. Tale impostazione, peraltro, non sembra condivisibile e non è, in realtà condivisa, dalla dottrina che si è occupata del tema. Sia l'Amministrazione finanziaria, sia il giudice raggiungono necessariamente una certezza soggettiva in quanto, rispettivamente, emettono un provvedimento ed emanano una sentenza, ma ciò non impedisce alla prima, come al secondo, di valutare ex post, l'esistenza di difficoltà ricostruttive che si risolvono in obiettiva incertezza”*.

Sulla stessa linea, F. Papotti – *“Non sanzionabile il comportamento del contribuente se la fattispecie è al vaglio della Corte di Giustizia UE”* in Corriere tributario n. 39/2016. L'Autore, nel commentare la sentenza della Cassazione n. 6105 del 13 marzo 2009, arriva a sostenere che anche l'Agenzia delle Entrate – una volta individuata una situazione caratterizzata da obiettive condizioni di incertezza – ha facoltà di disapplicare le sanzioni, con una eccezione: *“l'ordinamento, però, demanda tale potere ad un organo dello Stato e sarebbe, quindi, illegittimo il comportamento del contribuente che, di propria iniziativa, procedesse a regolarizzare, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 (ravvedimento operoso) comportamenti non in linea con il dettato normativo, unilateralmente decidendo di non corrispondere le sanzioni. Tale comportamento sarebbe censurabile anche se motivato dalla pubblicazione di una sentenza della Corte di Giustizia, pronunciata in seguito ad un rinvio pregiudiziale per incertezza obiettiva”*.

al raggiungimento di uno spirito di collaborazione tra giurisdizioni: in tal senso, lo stato di incertezza del giudice nazionale diventa il “motore” per una migliore compenetrazione tra il diritto nazionale e quello comunitario.⁴¹⁴

Si osserva comunque che la soluzione individuata dalla Cassazione viene comunque estrapolata da norme di derivazione nazionale (ed in particolare dal potere del giudice di disapplicare le sanzioni ex art. 8, D.Lgs. 546/1992) mancando ogni riferimento a principi di matrice comunitaria, quali: tutela dell'affidamento, buona fede oggettiva, certezza del diritto.

Forse perché, una lettura delle disposizioni interne secondo i criteri poc'anzi enunciati, avrebbe comportato una visione dell'esimente in termini “soggettivi”, rovesciando la prospettiva impostata dalla Corte di Cassazione che - come visto dall'esame della sentenza n. 24670/2007 - si fonda su una stretta oggettività.

Ricostruzione questa, poi ripresa e ampliata con la sentenza n. 7765 del 21 marzo 2008⁴¹⁵, al cui interno la Suprema Corte si spinge fino ad affermare che l'incertezza normativa oggettiva non trova il suo fondamento nella “ignoranza giustificata” (diversamente da quanto suggerito da una parte della dottrina tributaristica in analogia con l'ignoranza della norma penale)⁴¹⁶ ma nella impossibilità di pervenire a quella situazione di “conoscenza sicura” della norma giuridica.

⁴¹⁴ Così A. Mondini – “L'obiettivo incertezza della norma tributaria ...” cit. – il quale però eccepisce come: “a fronte di questo ordine di idee, la Cassazione, aprendo l'incertezza normativa alla dimensione comunitaria, non ha però affatto valorizzato il diritto comunitario quanto e come avrebbe potuto. La pregiudiziale comunitaria si è rivelata essenzialmente uno strumento ulteriore per argomentare una visione esasperatamente ‘oggettivistica’ dell'esimente, per riaffermare la centralità e l'autoreferenzialità della figura del giudice, e per confermare, insieme al monopolio giudiziale del potere di disapplicare le sanzioni, anche quello dell'interpretazione. In altre parole, il ‘primato’ del diritto comunitario finisce per essere posto al servizio del ‘primato’ dell'interpretazione giudiziale nell'applicazione del diritto”.

⁴¹⁵ Annotata da P. Turis – “Il diritto mite esclude le sanzioni in caso di incertezza normativa oggettiva”, in Il fisco n. 15/2008. L'Autore evidenzia come la Suprema Corte ritenga di aver individuato il fondamento dell'assunto dell'obiettivo incertezza normativa nell'assioma del “diritto mite”, che, “*ispiratore della prudenza nel bilanciamento degli interessi e delle relative regole, riconosce rilevanza all'irresponsabilità da situazione giuridica oggettiva, o irresponsabilità oggettiva*”. Pertanto, conclude Turis, è una condizione obiettiva in senso proprio che attiene alla disposizione (in senso puntuale) ed all'ordinamento (in senso generale) la cui complessità richiede “*l'intervento della lex specialis della iudicatio*” al fine di risolvere, da un lato, la controversia e, dall'altro, la situazione di incertezza dell'ambito applicativo della disposizione esaminata.

⁴¹⁶ Sul tema, M. Logozzo, “Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni” in Il processo tributario, a cura di Tesoro, Torino, 1998, p. 153; V. Ficari, “La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari”, in Rassegna tributaria, fasc. 2, 2002, p. 473; A. Buccisano, “L'errore sulla norma tributaria: l'inapplicabilità delle sanzioni ed il rapporto tra l'art. 8 e le corrispondenti norme dello Statuto dei diritti del contribuente e della normativa sulle sanzioni” in Codice del processo tributario, Piacenza, 2007, p. 683.

In questo quadro, l'istituto della inapplicabilità delle sanzioni amministrative tributarie veniva ricondotto al dovere che grava sul Legislatore di produrre norme chiare e intelligibili, operando un richiamo alla nota pronuncia della Corte Costituzionale (24 marzo 1988, n. 364, in Foro italiano, 1988, I, con nota di Fiandaca, “Principio di colpevolezza ed ignoranza scusabile della legge penale: prima lettura della sentenza 364/1988”) che stabilì il principio per il quale “l'ignoranza della legge penale non scusa” tranne nei casi di “ignoranza inevitabile”. In altre parole – in presenza di una normazione irrazionale – il contribuente risulta incolpevole e non può essere punito per violazione di legge. Alla base dell'istituto della non applicabilità delle sanzioni tributarie per “incertezza normativa” veniva dunque individuata quella che è stata definita una “crisi di normazione” (così S. Cipollina, “Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale”, in Rivista Diritto Finanziario, fasc. I, 1995).

Secondo G. Pelagatti – “Incetenza normativa oggettiva e disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie” in Giurisprudenza italiana n. 6/2008 – la riconduzione del fenomeno dell'incetenza normativa all'interno dell'operatività del principio della scusabilità dell'errore di diritto incolpevole, rimanda inevitabilmente, al concetto di buona fede:

L'incertezza normativa oggettiva – precisa la Cassazione – è rapportabile, non ad un singolo soggetto o ad una categoria di soggetti – bensì soltanto allo stesso ordinamento giuridico cui appartiene la disciplina da interpretare: *“l'incertezza normativa è oggettiva perché essa è rilevante in sé, in quanto impossibilità di stipulare una convenzione interpretativa delle norme, con la conseguente necessità dell'intervento autoritativo del giudice”*.

La tesi poc'anzi rappresentata pone le basi per confermare che l'unico soggetto titolare del potere di accertare il verificarsi di una situazione di obiettiva incertezza normativa è il giudice, anche di legittimità.⁴¹⁷

Purtuttavia, l'incertezza normativa può essere dedotta dinanzi alla Suprema Corte soltanto se sia stata originariamente rilevata dinanzi alle Commissioni tributarie: in particolare, il ricorso in Cassazione deve riprodurre testualmente quelle parti degli atti difensivi ove il contribuente – introducendo la questione in sede di merito – abbia specificato “quali norme fossero oggettivamente immerse nelle nebbie dell'incertezza”.

Ponendosi in continuità con le argomentazioni già espresse nella sentenza n. 24670 del 2007⁴¹⁸, la Cassazione ribadisce quindi come l'Amministrazione finanziaria non risulti abilitata ad effettuare una verifica in tal senso.⁴¹⁹

Questo assunto, però, è parso criticabile sotto diversi profili.

In primo luogo – seppur vero che l'art. 8, D.Lgs. 546/1992, così come richiamato dalla Cassazione, demanda tale potere in maniera espressa al giudice – ciò non comporta che anche le altre due norme sul tema abbiano necessariamente quest'ultimo come unico destinatario.

“l'incertezza normativa, in questo senso, può costituire un fattore esimente solo se il soggetto ha agito senza la consapevolezza di violare la legge, nell'ignoranza del suo contenuto e nella impossibilità di accedervi”.

⁴¹⁷ Il punto veniva poi ribadito in Cass. 20872 dell'8 ottobre 2010, ove la Suprema Corte precisava come la verifica delle condizioni per l'applicabilità della scusante è censurabile in sede di legittimità per violazione di legge, non implicando un giudizio di fatto, riservato all'esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto, nei limiti in cui la stessa risulti proposta con riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito. La pronuncia poc'anzi citata viene commentata da M. Logozzo – “La non punibilità del contribuente tra obiettiva incertezza della legge e assenza di colpevolezza” in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, 2011 – ove l'Autore spiega che *“in linea generale, si può affermare che con la locuzione <<obiettiva incertezza normativa>> si intende fare riferimento ad una serie di perplessità sul significato della disposizione tributaria applicabile al caso concreto, che può tradursi nell'ignoranza del suo <<vero>> contenuto. L'incertezza normativa è assunta come elemento <<obiettivo>>, il che significa che il dato normativo è <<oggettivamente>> in grado di assolvere correttamente la sua funzione, quella di indicare con precisione e chiarezza il comportamento da tenere nel caso concreto. La norma appare inintelligibile nel suo contenuto (<<portata>>) o nella sua estensione applicativa (<<ambito di applicazione>>). Ciò comporta l'esistenza di effettive difficoltà di applicazione della norma perché la volontà legislativa in cui si sostanzia il <<precetto>> non è esattamente comprensibile”*.

⁴¹⁸ In tale pronuncia la Cassazione afferma che il potere di disapplicazione delle sanzioni è riservato alla giurisdizione tributaria, in quanto l'Amministrazione finanziaria *“al pari del giudice, ma in ragione di un dovere diverso – il dovere d'ufficio amministrativo – non può avere incertezze, perché è tenuto a dare attuazione alla norma giuridica tributaria, dopo averla previamente individuata”*.

⁴¹⁹ Un orientamento fortemente criticato da A. Giovannini – “Potere punitivo e incertezza della legge” cit. – il quale invece ritiene come *“l'agire pubblico, che necessariamente passa da valutazioni interpretative del diritto, diventa o può diventare strumento per il raggiungimento di finalità ulteriori per il sistema, finalità in qualche modo giustiziali, trascendenti quelle specificamente autoritative ricomprese nella singola disposizione, in una rinnovata visione della posizione dell'amministrazione rispetto al cittadino, finalmente imbevuta dei connotati della pariteticità e conformata ai principi della buona fede e del buon andamento (art. 97 Cost.)”*.

Al riguardo – nel rilevare come l’art. 10, comma 3, L. 212/2000 contenga l’espressione “*le sanzioni non sono comunque irrogate...*” – veniva evidenziato⁴²⁰ che il termine “irrogate” non può essere, di per sé, inteso come rivolto esclusivamente al giudice, in quanto l’irrogazione delle sanzioni rientra nelle attribuzioni dell’Amministrazione finanziaria e, di conseguenza, si potrebbe desumere che la norma sia alla stessa riferibile.⁴²¹

Ed inoltre – con riferimento all’art. 6, D.Lgs. 472/1997 – la circolare n. 180/1998 spiegava come tale norma, a differenza dell’art. 8, D.Lgs. 546/1992, “*abbraccia un ambito più vasto, attribuendo il potere di non applicare le sanzioni, oltre che al giudice tributario, anche agli Uffici*”.

Tuttavia, ci si chiede comunque al riguardo⁴²² se un Ufficio possa effettivamente arrivare a disapplicare una sanzione, a fronte di una norma dall’interpretazione obiettivamente incerta, posta a base del controllo appena concluso: sarebbe quasi come ammettere che l’atto da poco emanato non risulta particolarmente sostenibile ed il contribuente potrebbe poi utilizzare tale situazione per evidenziare, in sede giurisdizionale, come la stessa Amministrazione finanziaria aveva avuto le sue perplessità in ordine alla fondatezza dei rilievi posti in essere.

Volendo seguire l’impostazione della Suprema Corte circa la concentrazione del potere di disapplicare le sanzioni unicamente nelle mani del giudice, permane il dubbio in ordine alla possibilità che l’intervento dell’esimente sia rilevabile d’ufficio nei gradi di merito, risultando piuttosto necessaria la proposizione di un’apposita domanda da parte del contribuente con annessa indicazione dei motivi posti a fondamento della stessa.

⁴²⁰ Da A. Cissello, “Obiettive condizioni di incertezza e potere di disapplicazione delle sanzioni tributarie”, in Il fisco n. 46/2007. L’Autore ritiene che un tale orientamento della Suprema Corte potrebbe avere l’effetto di deresponsabilizzare i funzionari dell’Amministrazione finanziaria, i quali “*sarebbero inclini ad irrogare sanzioni anche in casi in cui gli estremi dell’obiettiva incertezza sono evidenti*”. In argomento, anche A. Cotto-M. Meoli-G. Valente, “Lo Statuto dei diritti del contribuente”, Il Sole-24 Ore, 2001, pag. 119.

⁴²¹ Ad avviso di chi scrive, una tale lettura trova conferma indiretta nell’istituto dell’interpello, così come disciplinato dall’art. 11, L. 212/2000, il quale (nella sua rinnovata veste) prevede che: “il contribuente può interpellare l’Amministrazione per ottenere una risposta (...) relativamente all’applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni ...”. Nello specifico, si ritiene che tale istituto faccia emergere un particolare aspetto della questione e cioè che, in determinate occasioni, una norma può risultare “obiettivamente incerta” e l’Amministrazione finanziaria sa riconoscere quando ciò accade o meno: ed infatti, nei casi in cui l’Ufficio ritenga sussistere una obiettiva incertezza nella tematica esposta dal contribuente, provvederà a fornire il proprio parere in ordine alla corretta interpretazione della norma applicabile al caso di specie, diversamente – nell’ipotesi in cui non emerga alcuna perplessità al riguardo – la relativa istanza verrà dichiarata “inammissibile” dalla Amministrazione finanziaria.

⁴²² Lo fa G. Pelagatti – “Incertezza normativa oggettiva...” cit. – il quale evidenzia come l’indicazione contenuta nella circolare n. 180/1998 (secondo cui, come detto, la norma di cui all’art. 6 dev’essere interpretata nel senso che la possibilità di disapplicare le sanzioni viene affidata anche agli Uffici) sia disattesa nella pratica: “*quale funzionario si assume la responsabilità di disapplicare la sanzione, dichiarando oggettivamente incerta la legge tributaria? Verosimilmente, nessuno. In pratica, quando avviene una disapplicazione del genere è perché l’amministrazione centrale, in seguito ad una pronuncia del giudice – italiano o comunitario – che dichiara la condizione oggettiva di incertezza normativa tributaria, adotta un atto col quale si dispone la disapplicazione medesima; ma, a ben vedere, si tratta di una vicenda assolutamente diversa. In tali casi, non c’è un giudizio (o, per meglio dire, una valutazione, n.d.r.) sul carattere obiettivamente incerto delle norme: tale giudizio è stato già formulato in sede giurisdizionale. Piuttosto si tratta di una decisione amministrativa che ‘politizza’ la definizione di rapporti tributari*”.

A partire dal 2014 ⁴²³, la Corte di Cassazione ha emanato alcune pronunce che hanno sciolto l'interrogativo poc'anzi esposto, chiarendo che l'esimente dell'obiettiva incertezza deve essere oggetto di una specifica eccezione di parte, proposta dal contribuente fin dal ricorso introduttivo del giudizio.

In particolare, una netta indicazione è contenuta nella sentenza della Cassazione del 12 novembre 2014, n. 24060, ove il contribuente lamentava – in sede di legittimità – la violazione delle norme in materia di obiettiva incertezza ex art. 8, D.Lgs. 546/1992, sul presupposto che *“la disapplicazione delle sanzioni costituisce un potere-dovere delle Commissioni tributarie esercitabile (in ogni stato e grado) non solo su istanza di parte, ma anche d'ufficio”*.

In specie, veniva rilevata dal contribuente l'illegittimità della sentenza di secondo grado poiché aveva escluso l'applicabilità della esimente in commento a fronte dell'assenza – nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado – di una specifica domanda in tal senso.

Nell'occasione, la Corte osservava che *“il principio invocato sulla base dell'art. 8 delle norme regolatrici il processo tributario ed alla luce di risalente giurisprudenza di questa Corte, non significa che il giudice possa disporre la disapplicazione delle sanzioni d'ufficio, quindi senza richiesta di parte, ma solo che la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione, quando domandata dal contribuente nei modi e nei termini processuali appropriati, può essere accertata anche dal giudice di legittimità”*. ⁴²⁴

Accanto alla necessità che l'eccezione circa la presenza di una “obiettiva incertezza” sia formulata fin dal primo grado di giudizio all'interno di un apposito motivo di ricorso, la Corte di Cassazione ha voluto precisare come quest'ultimo debba essere necessariamente caratterizzato da un certo contenuto minimo, avendo il contribuente l'onere di evidenziare gli indici rappresentativi della lamentata equivocità della norma e le diverse (plausibili) interpretazioni che è dato attribuire alla disposizione applicabile al caso concreto. ⁴²⁵

⁴²³ Come rilevato da M. Fanni – “Esimente della obiettiva incertezza: la Suprema Corte chiarisce termini e modi nei quali va fatta valere”, in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria n. 12/2015 – in precedenza, la soluzione era tutt'altro che chiara: *“in più occasioni, infatti, la Corte di Cassazione, escludendo la rilevabilità d'ufficio nel giudizio di legittimità, aveva indotto a ritenere che, a contrario, la stessa fosse possibile nei gradi di merito. Anche perché in tal senso si era in più occasioni pronunciata una giurisprudenza risalente che aveva collegato la rilevabilità d'ufficio dell'esimente all'originaria natura delle Commissioni, osservando che <<il potere-dovere della commissione tributaria presenta un carattere sostanziale che storicamente si riannoda all'origine puramente amministrativa dell'organo decidente>> e che <<il giudice tributario, cui quel potere è stato dall'ordinamento attribuito, non è di regola vincolato al principio della domanda nell'esplicazione del potere medesimo, il cui esercizio deve ritenersi, quindi, possibile anche ex officio>>”*. Questa tesi poteva trovare riscontro nella lettera dell'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992, la cui formulazione risultava (e risulta tuttora) in astratto compatibile con la qualificazione del potere di disapplicazione come proprio del giudice, attivabile indipendentemente dall'esistenza di una specifica istanza di parte”.

La “giurisprudenza risalente” cui faceva riferimento l'Autore, trova alcuni esempi in Cass. 2981 del 10 aprile 1990, Cass. 6256 del 1° luglio 1990 e Cass. 2820 dell'11 marzo 1995. Per un approfondimento dottrinario, si rimanda a M. Logozzo, “Appunti in tema di ignoranza della legge tributaria” in Rivista di diritto tributario, I, 1992 e M. Miccinesi, “Errore sulla norma tributaria” in Il nuovo processo tributario (commentario), Milano, 1997.

⁴²⁴ Di recente richiamata dalla ordinanza Cass. n. 11843 del 12 maggio 2017.

⁴²⁵ La necessaria esplicitazione dei motivi da porre a fondamento della richiesta di disapplicazione delle sanzioni per “obiettiva incertezza normativa” viene ripresa in Cass. n. 11240 del 29 maggio 2015, ove la Corte ha evidenziato che: *“è incontestato che il motivo concernente l'applicazione dell'esimente è stato chiesto per la prima volta dalla società nelle controdeduzioni in grado di appello e non aveva formato oggetto dei motivi di ricorso introduttivo, in cui si contestava esclusivamente il difetto di motivazione – quale requisito formale di validità del ruolo trasfuso nella cartella – in ordine alla indicazione del procedimento e dei criteri di calcolo che generano le somme iscritte a ruolo”*.

A tal proposito, sorge spontanea una domanda: come reagiscono attualmente le Commissioni tributarie dinanzi ad una eccezione di questo tipo che viene sollevata all'interno di un ricorso introduttivo?⁴²⁶

In realtà⁴²⁷, i giudici di merito generalmente tendono a rigettare le istanze dei contribuenti, rilevando l'assenza degli indici elencati dalla Suprema Corte in punto di "obiettiva incertezza normativa".⁴²⁸

Al contempo, le poche fattispecie in cui viene effettivamente rilevata la presenza di una "obiettiva incertezza", riguardano discipline che emergono di rado e che non coinvolgono

Si veda inoltre, Cass. n. 8633 del 29 aprile 2015, al cui interno viene osservato che: *"il motivo di ricorso (in Cassazione) difetta di autosufficienza in quanto non trascrive i corrispondenti passaggi delle difese della controparte, per consentire in questa sede il riscontro dell'eccepta mancanza di allegazione"* (nello specifico, l'Avvocatura dello Stato lamentava che la parte non avesse adeguatamente rappresentato la propria richiesta di applicazione dell'esimente: l'Organo Legale si limitava però a richiamare il solo *incipit* del motivo contenuto negli atti difensivi di parte, non consentendo così alla Corte di valutare se effettivamente, gli indici di obiettiva incertezza, nonché il procedimento di interpretazione della norma, fossero stati esplicitati o meno dal soggetto).

Ed ancora, in senso favorevole al contribuente, Cass. n. 19412 del 30 settembre 2015, ove la Suprema Corte ha osservato che *"la società contribuente, a sostegno dell'incertezza normativa, aveva addotto specifici e convergenti elementi indiziari, quali l'ondivago comportamento amministrativo della PA, più volte ritornata, con soluzioni divergenti, sulla stessa materia..."*.

Tali pronunce rafforzano quindi l'idea che il vincolo di proposizione tempestiva, fin dal ricorso introduttivo, non si riferisca alla sola domanda (di disapplicazione delle sanzioni) ma anche agli specifici motivi a supporto della stessa.

Più di recente, è intervenuta la sentenza Cass. 4787/2017, commentata da A. Russo, *"Non è rilevabile d'ufficio la disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza normativa"*, in Il fisco n. 13/2017. L'Autore riassume sottolineando che *"il contribuente, intenzionato ad invocare la disapplicazione delle sanzioni, ha l'onere di allegare la ricorrenza degli elementi di equivocità nell'interpretazione di un determinato testo normativo, con l'esplicito divieto di proposizione di tale allegazione oltre l'atto introduttivo di primo grado ovvero solo in sede di gravame, escludendosi così (nel contempo) che il giudice tributario possa decidere di applicare l'esimente ricercandone d'ufficio i presupposti... Al contrario, il rispetto del descritto onere di allegazione impone alla Commissione che un eventuale diniego debba essere esaurientemente motivato, altrimenti creandosi il presupposto del vizio di omessa pronuncia"*.

⁴²⁶ Al riguardo, L. Ambrosi – *"Applicabilità delle sanzioni in caso di incertezza normativa"* in Il fisco n. 44/2014 – osserva che: *"L'incertezza normativa non è un dato o un fatto noto ma un elemento 'tutto da dimostrare'. Nella propria difesa, occorrerà fin dal tentativo di adesione con l'Ufficio chiedere la disapplicazione delle sanzioni qualora ricorrano le obiettive difficoltà interpretative. Ove poi l'accordo non fosse raggiunto, è necessario che già nel ricorso introduttivo, eventualmente quale richiesta in subordine, si argomenti in tal senso. Il contribuente dovrà così provare la complessità della norma ovvero tutti i possibili legittimi comportamenti adottabili in quella specifica circostanza. In altre parole, dovrà sottoporre alla Commissione tributaria tutte le potenziali interpretazioni della normativa, mostrando come le diverse ipotesi siano ugualmente valide. Dovrà ad esempio documentare tanto sulla bontà del proprio comportamento adottato quanto sulla correttezza dell'operato dell'Ufficio, supportando ciascuna tesi con pronunce di merito o legittimità, circolari, pareri della dottrina, ecc. Non va poi dimenticato che più in generale il sistema sanzionatorio prevede l'elemento soggettivo per l'irrogazione della sanzione e pertanto il dolo o, quanto meno, la colpa. Va da sé quindi che il contribuente deve dimostrare che le altre possibili e diverse interpretazioni erano comunque applicabili e che, in ogni caso, nella soluzione adottata non si poteva ravvisare una qualche finalità fraudolenta. Solo dinanzi a tale quadro probatorio è verosimile che il giudice ravvisi l'incertezza normativa alla quale consegue la non applicazione delle sanzioni"*.

⁴²⁷ A fronte di una ricerca effettuata all'interno della "banca dati" Il Fisco – Wolters Kluwer in relazione alle sentenze di merito del 2019, inserendo quale parola-chiave "obiettiva incertezza normativa".

⁴²⁸ Si veda la sentenza della CTR Lombardia n. 641/22/2019, ove i giudici di merito osservano che: *"l'incertezza sulla norma tributaria è caratterizzata da una serie di fatti-indice accertati e valutati dal giudice, quali la difficoltà di individuare le disposizioni normative del caso, prassi amministrative o orientamenti giurisprudenziali contrastanti, contrasto tra prassi amministrativa e giurisprudenza o dottrina, intervento del legislatore con una norma interpretativa..."*. Inoltre, nella pronuncia n. 102/24/2019, sempre la CTR Lombardia precisa che: *"L'incertezza prevista dall'art. 8 D.Lgs. n. 546 del 1992 ha carattere obiettivo, come si evince dalla formulazione della norma richiamata nell'appello, e va esclusa, per evidente incompatibilità logico-giuridica, laddove dalla condotta tenuta sia ricavabile un intento elusivo e di preordinazione nel pregiudicare gli interessi dell'Erario, come accertato in precedenza"*.

grandi importi monetari, come nel caso dell'imposta unica sulle scommesse sportive ⁴²⁹ o della tassa sulle concessioni governative per il servizio radio-mobile ⁴³⁰.

È probabile che il carattere residuale delle ipotesi di applicazione dell'esimente in commento sia dovuto alla stretta oggettività dei criteri enumerati dalla Suprema Corte, il cui orientamento non lascia spazio a profili di natura soggettiva a margine della condotta posta in essere dal contribuente nel corso del processo interpretativo.

Un tanto, potrebbe forse essere dovuto al fatto che – rilevare l'obiettivo incertezza normativa, significa disapplicare *in toto* le sanzioni – senza che il giudice possa avere la possibilità di calibrare la misura del trattamento sanzionatorio a seconda delle peculiarità della fattispecie affrontata.

Detto questo, occorre evidenziare come a volte, la condizione di incertezza, più che dipendere dal dato normativo, potrebbe derivare da una articolata predisposizione delle clausole contrattuali (e come la scelta di una norma piuttosto che un'altra può eventualmente comportare un notevole risparmio di imposta). ⁴³¹

A tale riguardo, si ritiene che dinanzi a fattispecie complesse (o nuove, come nel caso della *digital economy*) – nell'eventualità in cui la norma individuata dal contribuente dovesse poi risultare illegittima in giudizio – invece che alla disapplicazione delle sanzioni in senso assoluto, il giudice potrebbe guardare al principio di proporzionalità di derivazione comunitaria, attuando un decremento del trattamento sanzionatorio ⁴³² in considerazione della peculiarità del contratto o dell'attività in essere, nonché della buona fede che ha connotato il comportamento del soggetto nell'esegesi della norma applicata.

⁴²⁹ Sentenza n. 3102/18/2019 della CTR Roma – sez. Latina: “la richiesta di disapplicazione delle sanzioni può essere accolta in ragione dell'obiettivo incertezza interpretativa, determinata anche dai rinvii difensivi estemporanei all'interpretazione di principi comunitari...”.

⁴³⁰ Sentenza n. 110/01/2019 della CTR Umbria: “l'incertezza interpretativa in materia non può ancora oggi essere revocata in dubbio, soprattutto alla luce della contraddittoria prassi amministrativa emanata...”.

⁴³¹ Si pensi alla differente aliquota IVA che caratterizza un contratto di appalto rispetto alla cessione di beni con posa in opera.

⁴³² Ad esempio richiamando la “manifesta sproporzione” tra l'entità del tributo e la sanzione, ex art. 7, comma 4, D.Lgs. 472/1997.

3. La crisi di liquidità quale esimente dalle sanzioni nei casi di omesso versamento

Come puntualmente evidenziato in dottrina ⁴³³, il tema relativo alla impossibilità di pagare le imposte da parte delle imprese che versano in una situazione di crisi aziendale, riveste particolare rilievo, sia sotto l'aspetto "pratico" – a fronte delle gravi difficoltà che negli ultimi anni hanno caratterizzato i mercati – sia dal punto di vista della ricostruzione delle norme richiamate dalla giurisprudenza, nel senso che verrà qui di seguito esposto.

Al riguardo, le Commissioni tributarie, chiamate ad esaminare le fattispecie relative alle imprese in crisi di liquidità, hanno ritenuto che tale situazione potesse configurare una ipotesi di forza maggiore ⁴³⁴ diretta a consentire - *ex art. 6, n. 5, D.Lgs. 472/1997* ⁴³⁵ - la disapplicazione delle sanzioni nei confronti dei soggetti che avessero commesso violazioni di omesso versamento delle imposte.

Più precisamente, il citato articolo 6 – rubricato "cause di non punibilità" – prevede infatti al numero 5 che *"non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore"*. ⁴³⁶

⁴³³ Da A. Giovannini, "Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?" in Corriere tributario n. 42/2012. Per un approfondimento sulle cause di non punibilità dell'illecito amministrativo e sul concetto di forza maggiore, si veda: E. Ambrosetti in "Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria" a cura di F. Moschetti - L. Tosi (pag. 182); L. Del Federico, "Cause di non punibilità in tema di illecito amministrativo tributario", in Corriere tributario, fasc. 30, 2002 (pag. 2749); G. Bellagamba - G. Cariti, "Il sistema delle sanzioni tributarie", Giuffrè, 2011 (pag. 398).

⁴³⁴ A tal proposito, è molto interessante evidenziare come, in un passato non troppo lontano, il Legislatore tributario avesse espressamente previsto la disapplicazione delle sanzioni in ipotesi di omesso versamento di imposte iscritte a ruolo, a fronte di difficoltà finanziarie del contribuente; infatti, l'art. 97, comma 5, DPR 602/1973 prevedeva che: *"non si fa luogo all'applicazione della pena pecuniaria se il contribuente prova che il mancato pagamento è stato determinato da impossibilità economica"*. Tale disposizione – sebbene di natura speciale in quanto riferibile unicamente alle imposte sul reddito iscritte a ruolo – ad avviso di L. Del Federico ("Le gravi difficoltà economiche del contribuente ai fini delle sanzioni tributarie" in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, 1994) poteva concretizzare una ipotesi 'sui generis' di forza maggiore, tale da ricomprendere al suo interno anche fattispecie diverse, altrimenti escluse. Le riflessioni sulla portata applicativa del citato articolo 97, all'attualità, non assumono più alcuna rilevanza, tenuto conto della sua abrogazione, ex art. 16, D.Lgs. n. 472/1997.

⁴³⁵ Veniva osservato da M. Villani – M.E. Fiorentino, "La forza maggiore nel nuovo sistema sanzionatorio non penale", in Corriere tributario n. 30/1998, come *"uno dei punti espressamente contemplati dalla legge delega (n. 662 del 23 dicembre 1996) – art. 3, comma 133, lett. d) – era la previsione della <<disciplina delle cause di esclusione della responsabilità tenendo conto dei principi dettati dal codice penale e dalle ipotesi di errore incolpevole o di errore causato da indeterminatezza delle richieste dell'Ufficio tributario o dei modelli e istruzioni predisposti dall'amministrazione delle finanze>>". Sulla base di queste indicazioni ed in stretta correlazione con gli altri criteri dettati dalla medesima legge delega, relativi alla introduzione nel sistema sanzionatorio tributario del principio della riferibilità della violazione al soggetto e di conseguenza della personalizzazione della responsabilità, della imputabilità e della colpevolezza e, dunque, in definitiva, della rilevanza dell'elemento soggettivo, è stato formulato l'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997 che ha introdotto, tra le cause di non punibilità, la <<forza maggiore>>".*

A sua volta, il Ministero delle Finanze – tramite l'ormai nota circolare n. 180 del 1998 – provvedeva a tracciare un proprio profilo di forza maggiore, intendendolo come *"ogni forza del mondo esterno che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento del soggetto. Si può ipotizzare un'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito anche se, in casi del genere, come nel caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto, la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto"*.

⁴³⁶ La disposizione recepisce un precetto di origine penalistica, infatti, ai sensi dell'art. 45 del codice penale: *"non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o per forza maggiore"*. Al di là del mancato richiamo al concetto di "caso fortuito", il legislatore tributario non ha proceduto a precisare la portata della nozione di "forza maggiore", cosicché gli operatori hanno dovuto attingere alle interpretazioni fornite dalla giurisprudenza e dalla dottrina.

In tal senso, A. Piccolo – "Sanzioni amministrative tributarie: la forza maggiore quale causa di non punibilità" in Il fisco n. 10 del 2000. L'Autore effettua una ricognizione dei casi in cui sarebbe potuta emergere una situazione di "forza

Già con la sentenza n. 352 del 23 luglio 2010 ⁴³⁷, la CTP Lecce aveva ritenuto come dovesse essere riconosciuta la causa di esclusione collegata allo stato di forza maggiore (con conseguente disapplicazione delle sanzioni) al contribuente che – in una situazione imprevedibile ed improvvisa di crisi economica derivata da fattori indipendenti dalla propria volontà – non fosse risultato in grado di onorare gli impegni finanziari relativi alla liquidazione delle imposte.

In particolare, nel caso in esame, venivano accolte le eccezioni formulate da una società impegnata nel settore tessile, la quale giustificava il mancato versamento dei tributi sulla base del proprio stato di crisi finanziaria, determinato dalla perdita dell'unico cliente dell'impresa, nonché dalla flessione che aveva colpito, nel corso degli anni e a livello globale, il mercato della produzione.

Considerato che la vertenza traeva origine dalla notifica di una cartella di pagamento scaturita dal controllo della dichiarazione ex art. 36-bis, DPR 600/1973, mediante cui si rilevavano omessi versamenti (oltre che di imposte dirette) di IVA e ritenute alla fonte, con riferimento ad entrambi, la pronuncia della Commissione Tributaria salentina andava incontro a critiche mirate.

In specie, veniva evidenziato ⁴³⁸ come i mancati pagamenti si riferissero ad obbligazioni d'imposta in ordine alle quali si presume che la contribuente disponesse già delle

maggiore" legata in particolare alla tardiva presentazione della dichiarazione (scioperi, attentato terroristico): tutte ipotesi che attualmente non hanno più particolarmente rilievo, a fronte dello sviluppo della trasmissione telematica dei modelli. All'interno del contributo citato, veniva inoltre evidenziato come la Commissione tributaria di I grado di Roma, Sezione 18, con decisione del 16 maggio 1990, non avesse riconosciuto la causa di forza maggiore nel caso di mancato pagamento delle imposte dirette per impossibilità economico-finanziaria.

⁴³⁷ La pronuncia in esame - di per sé favorevole al contribuente - sembra non avere precedenti, tranne che per una pronuncia del medesimo collegio che in un paio di occasioni affermò lo stesso principio: si veda sul punto Commissione tributaria II grado di Lecce, n. 107 del 12 ottobre 1994 e n. 67 del 12 maggio 1993, quest'ultima commentata da C. Scalinci, "Se l'azienda è in stato di crisi, non è punibile l'omesso versamento delle imposte per causa di forza maggiore" in *Giurisprudenza di merito*, fasc. 11, 2010.

La sentenza della CTP Lecce n. 352/01/2010 viene richiamata da M. Bargagli – "Crisi economica delle imprese. Quali conseguenze in caso di omesso versamento dei tributi?" in *Amministrazione & Finanza* n. 11/2013 – come metro di paragone rispetto alla giurisprudenza di merito penale, ricavandone che: *"qualora l'imprenditore si trovi, in un determinato momento, in una crisi di liquidità insuperabile, l'omissione non potrà essere imputata ad un comportamento volontario del contribuente, mancando il dolo specifico di evasione richiesto dalla norma penale. Tuttavia, la situazione che comporta illiquidità aziendale non dovrà derivare da una momentanea situazione di crisi transitoria, ma dovrà essere riferita ad una vera e propria perdurante impossibilità a far fronte alle obbligazioni aziendali. Ricorrendo tali condizioni, il soggetto passivo potrebbe evitare la sanzione penale, ferma restando l'obbligazione tributaria nei confronti dell'Erario, quantomeno per le imposte dovute e non versate"*.

Il richiamo al concetto di "forza maggiore" – anche se per un'ipotesi di contribuente affetto da grave forma di tossicodipendenza che aveva omesso di presentare la dichiarazione dei redditi – veniva effettuato da CTP Reggio Emilia tramite sentenza n. 290/01/2007, commentata da F. Batistoni Ferrata, "I giudici di merito esonerano il contribuente tossicodipendente dall'applicazione delle sanzioni" in *Corriere tributario* n. 26/2007. L'autore, non condividendo la pronuncia dei giudici emiliani, concludeva così: *"come il contribuente non avrebbe potuto sottrarsi a responsabilità in ordine alla commissione di un reato (putacaso, furto o rapina) così non poteva sottrarsi all'irrogazione della sanzione tributaria amministrativa"*.

⁴³⁸ Da parte di F. Garganese, "Crisi finanziaria dell'impresa e non applicazione delle sanzioni per forza maggiore" in *Il fisco* n. 29/2011, che osserva: *"si pensi, ad esempio, al caso del cedente di un'operazione imponibile IVA che ometta di versare all'erario l'imposta addebitata in fattura al cessionario. In tale ipotesi, uno stato di indisponibilità finanziaria del cedente non potrebbe integrare la causa di forza maggiore e, quindi, giustificare l'omesso versamento dell'imposta, atteso che il soggetto passivo (cedente), all'atto dell'incasso dell'importo fatturato, percepisce, oltre al corrispettivo della propria prestazione, anche le somme da versare all'erario a titolo di IVA. Conseguentemente, trattandosi di somme addebitate in rivalsa al cessionario della prestazione imponibile, non rientranti nella titolarità*

somme da riversare all'Erario, avendole precedentemente addebitate in via di rivalsa (ed in quanto tali, già accantonate): una tale argomentazione non può che comportare, in astratto, l'irrelevanza della situazione di difficoltà finanziaria postulata dalla parte e di conseguenza, emergono alcuni dubbi in merito alla configurabilità, nel caso di specie, della "forza maggiore" quale causa di non punibilità dell'illecito amministrativo-tributario.

Si precisa in proposito come la Corte di Cassazione (sezione penale) - nel corso degli stessi anni - era dell'avviso di escludere che le "difficoltà economiche" dell'impresa potessero rientrare nell'ambito della forza maggiore, ritenendo che una tale situazione non fosse del tutto avulsa rispetto alla condotta e alle scelte poste in essere dall'agente.⁴³⁹

Tuttavia, la giurisprudenza di merito continuava a percorrere la strada della "forza maggiore": la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n. 158/29/2012, affermava che la crisi di liquidità che andava a caratterizzare l'impresa ricorrente – come tale, derivante dall'irregolare pagamento di corrispettivi da parte di un ente pubblico – portava ad escludere l'applicazione di sanzioni amministrative, avendone impedito il pagamento dei tributi.

La pronuncia di merito è stata oggetto di dibattito.

Da una parte⁴⁴⁰, veniva ribadita la sanzionabilità del mancato pagamento di imposte corrispondenti a somme di denaro che l'autore dell'illecito avrebbe dovuto trattenere o concretamente conseguire a titolo di rivalsa, secondo i meccanismi applicativi della sostituzione d'imposta ovvero dell'IVA.

Dall'altra, però,⁴⁴¹ (presupponendo e "perdonando" una certa "confusione di cassa" nella gestione finanziaria di una impresa, magari di piccole/medie dimensioni) si poneva l'accento sul fatto che la "impotenza finanziaria" del contribuente poteva essere comprovata

giuridica del cedente, sembra corretto concludere che, in caso di omesso versamento di IVA, situazioni di difficoltà economica del soggetto passivo di imposta non possano integrare la causa di forza maggiore e giustificare, ex art. 6, comma 5, del D.Lgs. 472/1997, l'inapplicabilità delle sanzioni. Da qui, l'infondatezza delle motivazioni eventualmente adottate dal cedente IVA e l'assoluta illiceità del comportamento da questi tenuto. Situazione di fatto simile, sebbene giuridicamente diversa, potrebbe riscontrarsi nel caso del sostituto d'imposta che omette di versare le ritenute IRPEF operate sulle somme erogate al soggetto sostituito".

⁴³⁹ Così B. Santacroce – T. Ventrella, "Omesso versamento IVA: si può escludere la rilevanza penale nell'ambito della crisi d'impresa?" in *Corriere tributario* n. 47/2013. Gli autori richiamano, tra le tante, Cass. sez. pen. 29 gennaio 2008, n. 4529, secondo cui: "la forza maggiore (...) postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile che esula completamente dalla condotta della gente, così da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, che, conseguentemente, non può in alcun modo ricollegarsi ad una azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente. Nel caso in esame le difficoltà economiche in cui verteva l'impresa dell'imputata non sono in alcun modo riconducibili al concetto di forza maggiore di cui sopra".

⁴⁴⁰ Si veda A. Giovannini, "Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?", cit.: "l'illecito che in queste fattispecie si realizza, infatti, si deve ritenere sicuramente indifferente, <<impermeabile>> alla causa dell'omissione: la <<provvista>> della quale il trasgressore dispone antecedentemente alla commissione dell'illecito e per aver esercitato un diritto nei confronti di un terzo, non consente di vedere nella difficoltà finanziaria un fatto in grado di reagire né sulla colpevolezza, né sul nesso causale e dunque, men che meno, sulla rimproverabilità della condotta. La <<provvista>> e il vincolo giuridico che ne consegue escludono di per sé queste eventualità".

⁴⁴¹ Si veda T. Lamedica, "Una inusuale non punibilità in caso di forza maggiore" in *Corriere tributario* n. 40/2012 e dello stesso Autore, "Ancora un caso di forza maggiore per l'inapplicabilità delle sanzioni" in *Corriere tributario* n. 41/2012 ove viene osservato come: "la valenza della prova documentale non possa prescindere dalla dimostrazione dell'illiquidità nei conti monetari e negli affidamenti delle linee di credito di cui si può beneficiare ed eventualmente delle eventuali specifiche iniziative assunte per sollecitare il recupero dei crediti in sofferenza".

rilevando l'impegno profuso nella instaurazione di procedimenti diretti ad ottenere soddisfazione del credito vantato nei confronti della committente, da cui non si era ottenuto però alcun risultato.

Veniva così introdotto il tema dell'onere della prova in capo al contribuente, il quale era tenuto ad evidenziare gli elementi, tra loro articolati, diretti a dimostrare che – al momento dell'inadempimento – il soggetto non era in condizione di utilizzare altre fonti di liquidità, quali ad esempio: linee di credito, titoli prontamente monetizzabili, rimborsi d'imposta in attesa di erogazione.⁴⁴²

Tuttavia – sebbene iniziasse a prender piede, nell'ambito della giurisprudenza di merito, la necessità che il contribuente dovesse dimostrare l'effettiva impossibilità di far fronte ai propri obblighi tributari – le Commissioni tributarie mostravano comunque una certa sensibilità in merito alle ipotesi in cui, a monte dell'omesso versamento delle imposte, ci fosse un ritardo nei pagamenti dei corrispettivi da parte di una Pubblica Amministrazione in qualità di committente.

È questo il caso della fattispecie esaminata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, la quale, a mezzo della sentenza n. 6126/44/2014, procedeva a disapplicare le sanzioni ad una società che svolgeva la propria attività pressoché esclusivamente nei confronti di un ente pubblico e che – a causa dei cronici ritardi nel ricevere il pagamento delle prestazioni – non era stata in grado di ottemperare al versamento degli acconti IRES nei termini previsti, considerata la carenza di liquidità.

Tale situazione concretizzava quindi una ipotesi di “forza maggiore” e, di conseguenza, al tardivo versamento delle imposte non venivano applicate le sanzioni previste dall'articolo 13, D.Lgs. n. 471/1997, essendo intervenuta la causa di non punibilità di cui all'art. 6, comma 5, D.Lgs. 472/1997.

⁴⁴² Non tutte le sentenze di merito, però, sono risultate favorevoli al contribuente: la sentenza della CTR Toscana n. 72/24/2012, evidenziava come: *“l'art. 6 del D.Lgs. 472/1997 che disciplina le cause di non punibilità esonera dal pagamento delle sanzioni se la violazione viene commessa per forza maggiore. Secondo una recente giurisprudenza, costituisce causa di forza maggiore anche la mancanza di liquidità dovuta a momentanee difficoltà economiche. Poiché la norma citata non chiarisce quando ricorrono le circostanze di forza maggiore, occorre rifarsi ai principi di diritto, secondo cui i casi di forza maggiore che determinano l'impossibilità della prestazione sono da ricercarsi principalmente nel cosiddetto fatto fortuito come terremoto, inondazione, guerra, sciopero e altri eventi simili che non ricorrono nel presente caso di omesso pagamento. Tuttavia, in linea teorica, purché vi siano i presupposti, anche l'improvvisa carenza di liquidità può rientrare nell'ipotesi di fatto fortuito soprattutto in un periodo caratterizzato da un'eccezionale e per certi versi imprevedibile crisi economica. Nel caso in esame, però, tale tesi non appare né sostenibile, né dimostrata. Infatti la società contribuente, pur avendo la precisa conoscenza dei debiti tributari, come risulta dall'estratto del piano di risanamento redatto ex art. 182 bis legge fallimentare, non procede ad assicurare la liquidità sufficiente per adempiere tale obbligazione tributaria ampiamente prevedibile nella sua scadenza in quanto parte di un piano di rateizzazione in corso da più di un anno”*.

Anche la CTR Umbria, a mezzo della sentenza n. 214/02/2012, non accoglieva le argomentazioni esposte dal contribuente, osservando come *“il concetto di causa di forza maggiore dal quale è possibile far discendere l'impossibilità di adempimento di un'obbligazione (qual è quella tributaria accertata dall'Ufficio nei confronti della Società ...) deve essere individuata in un fatto non imputabile alla parte neanche in maniera indiretta e tale da impedire contro la sua stessa volontà di procedere al pagamento. Orbene, se nel caso di specie non può seriamente dubitarsi della obiettiva difficoltà economica nella quale si è trovato il soggetto, tanto è vero che la sua richiesta di ammissione alla procedura di concordato è stata accolta dal tribunale, è anche vero, per contro, che tale stato di difficoltà non può essere considerato, di per sé, quale causa di forza maggiore ostativa al pagamento delle ritenute operate nel 2009”*.

Anche questa pronuncia non risultava però immune da censure⁴⁴³ sul presupposto che i giudici di merito sembravano aver valorizzato unicamente le inadempienze della Pubblica Amministrazione in relazione alla mancata remunerazione delle prestazioni eseguite dall'impresa, senza però indagare sulle azioni che la società avrebbe potuto eventualmente intraprendere per cercare di adempiere ai propri obblighi fiscali.

Accanto a tale profilo, veniva inoltre osservato che - all'epoca della situazione evidenziata dai contribuenti (2009) - le mancanze della Pubblica Amministrazione in tal senso concretizzavano un fenomeno (sebbene deprecabile) comunque diffuso: mancava quindi una valutazione della Commissione circa la prevedibilità della "crisi di liquidità" da parte dei soggetti coinvolti e le azioni messe in atto dagli stessi per prevenirne le conseguenze.

Ciò in quanto la sentenza della CTR fondava le proprie motivazioni in ordine alla disapplicazione delle sanzioni sul solo concetto di "forza maggiore" senza alcuna dimostrazione da parte del contribuente che l'evento relativo all'omesso versamento delle imposte fosse stato determinato da circostanze "anormali e imprevedibili", le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate nonostante l'adozione di "tutte" le precauzioni del caso.

Al di là di alcune critiche espresse dai commentatori (così come prima riportate), la giurisprudenza di merito ha continuato a tener in debita considerazione l'ipotesi di forza maggiore quale causa di non punibilità dei mancati versamenti delle imposte⁴⁴⁴: un tanto, forse, a fronte del perdurare dello stato di crisi economica e finanziaria.

Il tema – come visto, più volte affrontato negli anni da parte delle Commissioni tributarie e oggetto di vari interventi dei commentatori – è stato recentemente ripreso dalla Corte di Cassazione (sezione tributaria) che ha mostrato una certa apertura in ordine alla possibilità di intervento della crisi di liquidità quale causa di esenzione dal trattamento sanzionatorio.

⁴⁴³ Da parte di R. Fanelli, "Il mancato pagamento di crediti da parte della P.A. non giustifica 'da solo' il ritardo nel versamento delle imposte" in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria n. 3/2015: *"dalla sentenza in esame emerge che <<il ritardo nell'assolvimento dell'obbligazione tributaria che aveva giustificato l'iscrizione a ruolo era circostanza non imputabile a comportamenti volontari o omissivi del contribuente, bensì al cronico ritardo nei pagamenti da parte della Pubblica amministrazione che aveva privato lo stesso contribuente degli introiti necessari all'assolvimento delle proprie obbligazioni tributarie>>. Tuttavia, non emerge quali azioni di 'gestione' la società abbia posto in essere per cercare di reperire comunque le risorse necessarie per l'adempimento fiscale (ad esempio, ricorso all'indebitamento, cessione dei crediti, ecc.) e, quindi, la diligenza eventualmente dimostrata nell'assolvimento dell'obbligo. Dalla pronuncia risulta, invece, che il mancato pagamento dei crediti da parte del cliente 'Pubblica Amministrazione' sarebbe di per sé sufficiente a giustificare un corrispondente ritardo nel versamento delle imposte, conclusione evidentemente inaccettabile, quasi si trattasse di una ritorsione per i ritardi della Pubblica Amministrazione"*.

⁴⁴⁴ Si veda CTR Piemonte n. 526/34/2015, in materia di tardivo versamento delle accise sull'energia elettrica per diffusa morosità degli utenti: *"nel caso di specie è ravvisabile, a giudizio di questo Collegio, la sussistenza della fattispecie esimente della 'forza maggiore' prevista dall'art. 6, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997 in conseguenza della morosità ed insolvenza di molti utenti (anche e soprattutto Enti Pubblici) nei confronti di X. Questo Collegio è a conoscenza del fatto che i ritardi nei pagamenti da parte della P.A. costituiscono una deprecabile ed incontestabile realtà a livello generale. Nel caso che ci occupa, per altro, la morosità della P.A. è stata convenientemente ed esaurientemente documentata e provata dalla società contribuente. Sicché il comportamento colpevole e deplorabile dell'Amministrazione Pubblica non può che essere assunto come causa largamente prevalente - ove non esclusiva - del ritardato pagamento del tributo da parte di X, con la conseguenza che l'assenza temporanea di liquidità da parte di X configura la situazione e l'ipotesi della causa di forza maggiore così come correttamente ritenuto già dai primi giudici. Di conseguenza le sanzioni, così come comminate nell'atto di contestazione, non sono dovute"* (si precisa che tale pronuncia è stata poi cassata con rinvio dalla pronuncia della Suprema Corte n. 3049/2018 di cui si parlerà più avanti).

L'attuale orientamento della Cassazione si fonda su alcune pronunce della giurisprudenza comunitaria: tuttavia - sebbene si riveli più incline rispetto al passato nel riconoscere che l'impossibilità finanziaria possa concretizzare una ipotesi di forza maggiore - la Suprema Corte non rinuncia al tema della prova, nel medesimo senso rappresentato dalla dottrina nei contributi in precedenza citati.⁴⁴⁵

Con la sentenza n. 22153 del 22 settembre 2017, la Cassazione ha innanzitutto rilevato che - mediante la decisione della Corte di Giustizia CE C/314/06 (Pipeline Méditerranée)⁴⁴⁶ - viene spiegato come la nozione di forza maggiore, in materia tributaria, *“comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi”* (si veda anche Ordinanza 18.01.2005, causa C-325/03 P, Zuazaga Meabe/UAMI).

Ed ancora, la nozione di forza maggiore - non potendosi comunque limitare ad una ipotesi di impossibilità assoluta - deve essere intesa nel senso di *“circostanze anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate, malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso”* (cfr. CGUE, sent. 15.12.1994, causa C-195/91 P, Bayer/Commissione, punto 31; CGUE, sent. 17.10.2002 causa C-208/01, Parras Medina, punto 19).⁴⁴⁷

Secondo tali premesse, la Suprema Corte ricorda come la “forza maggiore” si mostra come una *“causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto, di talché essa va configurata, relativamente alla sua natura giuridica, come una esimente poiché il soggetto passivo è costretto a commettere la violazione a causa di un evento imprevisto, imprevedibile ed irresistibile, non imputabile ad esso contribuente, nonostante tutte le cautele adottate”*.

In conclusione, quindi, la Cassazione “rimprovera” alla CTR di non aver esaminato le peculiarità della fattispecie sottoposta al suo esame (temporanea mancanza di liquidità conseguente alla pendenza di alcuni contenziosi di rilevante contenuto economico) sulla base dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia Europea sopra indicato.

⁴⁴⁵ Per completezza, si osserva come il concetto di “forza maggiore” è stato ripreso dalla Suprema Corte anche in ordine al tema della configurabilità di cause impeditive della decadenza dall'agevolazione fiscale “prima casa” in ipotesi di mancato trasferimento della residenza nei termini di legge. Sul punto si rinvia a E.C. Leoni - “Imposta di registro: forza maggiore e decadenza dall'agevolazione fiscale <<prima casa>>” in Rassegna tributaria n. 1/2017 - che analizza due pronunce della Corte di Cassazione tra di loro “antitetiche”: mediante una prima sentenza, n. 2616/2016, la Suprema Corte ha ritenuto che non concretizzi una ipotesi di forza maggiore il sopravvenuto fallimento della società costruttrice dell'immobile, evento che ha contribuito ad ostacolare il corso delle procedure amministrative, funzionali al cambiamento della residenza; diversamente, con la sentenza n. 8531/2016 (orientamento, quest'ultimo, condiviso dal commentatore) la Cassazione ha statuito che identifichi un caso di forza maggiore, l'effettuazione di interventi di manutenzione straordinaria sul condominio che siano tali da impedire l'accesso all'appartamento acquistato.

⁴⁴⁶ La pronuncia - commentata da S. Armella e G. Persico, “Evoluzione e problematiche del diritto di abbuono dell'accisa” in L'IVA n. 7/2013 - riguardava la circostanza secondo cui non è considerata immissione in consumo, la distruzione totale o la perdita irrimediabile dei prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione d'imposta, tra l'altro, per causa di forza maggiore.

⁴⁴⁷ Per una ricognizione di tutti i precedenti della giurisprudenza euro-unitaria sull'argomento, si rinvia a P. Biavati - Diritto Processuale dell'Unione Europea, 2018, Giuffrè (par. 4.5.5)

Veniva quindi rilevato come mancasse una qualsiasi indagine da parte dei giudici di merito circa l'elemento oggettivo (imprevedibilità ed irresistibilità degli eventi che avevano impedito il pagamento dei tributi) nonché sui profili soggettivi (adozione di idonee precauzioni dirette ad evitare la situazione venutasi a creare): ne discende, quindi, come l'esimente della forza maggiore – nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità – “*non ricorre in via automatica*” (cfr. Cass. 28063 del 2 novembre 2018)⁴⁴⁸.

In un persistente e generalizzato contesto di crisi finanziaria, la giurisprudenza di merito ha sempre tenuto ben presente l'idea di disapplicare le sanzioni in ipotesi di omesso versamento delle imposte per carenza di liquidità: di recente, però, le argomentazioni spese dalle Commissioni Tributarie sono risultate in linea con i principi espressi dalla Corte di Cassazione secondo il richiamo alla giurisprudenza comunitaria.

Si veda, ad esempio, la sentenza della CTR Puglia n. 143 del 18 gennaio 2019, che – nel confermare la pronuncia di primo grado – ha statuito l'efficacia scriminante della crisi di liquidità in ordine alla disapplicazione delle sanzioni collegate al mancato versamento dei tributi.

Nel caso di specie, la società rilevava come ricorressero concreti elementi diretti a comprovare lo stato di impossibilità finanziaria in cui versava l'azienda, così come attestato da apposita perizia che rappresentava le cause del momento di difficoltà economica dell'impresa e da documentazione volta a evidenziare i ritardi nei pagamenti da parte dei clienti/enti pubblici e la necessaria attivazione di una procedura di mobilità/cassa integrazione per alcuni dipendenti.

Sulla base degli elementi fattuali descritti, ne discende che i giudici di seconde cure hanno correttamente applicato gli orientamenti della Corte di Giustizia Europea (così come indicati dalla Cassazione)⁴⁴⁹, avendo rilevato sia la presenza dell'elemento oggettivo (la

⁴⁴⁸ Il riferimento alla giurisprudenza euro-unitaria è contenuto anche in Cass. 3049 dell'8 febbraio 2018.

Tuttavia, in due occasioni, la Suprema Corte – sempre negando l'automatica applicazione dell'esimente della forza maggiore nei casi di crisi – si è basata unicamente sulla normativa interna:

- nella ordinanza n. 7850 del 29 marzo 2018, la sez. VI della Cassazione ha osservato come la crisi aziendale non costituisce “forza maggiore” quale scriminante generale prevista dall'art. 6, comma 5, D.Lgs. 472/1997, richiamando in tal senso “*condivisibile e consolidata parallela giurisprudenza penale di questa Corte*” (da ultimo Sez. 3, n. 8352 del 24.06.2014, dep. 25.02.2015);
- ancor più di recente, nella ordinanza n. 9440 del 4 aprile 2019, la sez. V della Suprema Corte ha ripreso l'art. 1256 cod. civ. (in relazione alla estinzione dell'obbligazione tributaria per causa non imputabile al debitore) evidenziando che “*non può integrare forza maggiore o, comunque, causa estintiva dell'obbligazione, una situazione di oggettiva difficoltà, anche finanziaria, non costituendo tale circostanza evento estintivo delle obbligazioni, ovvero causa legittima di impossibilità ad adempiere, in quanto situazione che rientra nella sfera del normale rischio di impresa, analogamente al caso di mera difficoltà di gestione connessa a calo delle commesse e a crisi economiche congiunturali o strutturali (Cass., sez. Lav. 25 marzo 1992, n. 3695)*”; veniva così respinto il motivo di ricorso sollevato dal contribuente ex art. 6, comma 5, D.Lgs. 472/1997 nei confronti della sentenza di secondo grado, nella parte in cui non aveva riconosciuto che la carenza di liquidità potesse configurare “forza maggiore” ostativa al pagamento delle ritenute operate e non versate nel corso del 2009.

⁴⁴⁹ Nel commentare la pronuncia citata, A. Del Sole – “Crisi aziendale: l'impossibilità di ricevere finanziamenti e riscuotere crediti verso la PA esime dalle sanzioni” in *Il Fisco* – evidenzia come “*la Commissione tributaria regionale della Puglia abbia correttamente applicato alla fattispecie portata al suo esame gli orientamenti che emergono dalla giurisprudenza sia di legittimità che euro-unitaria, i quali, in una timida ma costante evoluzione, tendono a ridisegnare i rapporti tra cittadino e Amministrazione finanziaria in senso più rispettoso dei principi dell'ordinamento giuridico*”.

prova circa l'imprevedibilità ed irresistibilità degli eventi che hanno determinato la grave crisi finanziaria della società) sia quello soggettivo (integrato dal comportamento attivo posto in essere dal contribuente).⁴⁵⁰

Ma quello della CTR Puglia non è l'unico caso in cui i giudici di merito hanno fatto richiamo alle indicazioni della CGUE (tra l'altro, a volte, anche respingendo le argomentazioni addotte dal contribuente).

In un'occasione, la sezione 16 della CTR Lazio – mediante sentenza n. 2017 del 3 aprile 2019 – ha osservato come nel caso di specie *“il ritardo dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni non può configurare, di per sé solo, un evento imprevedibile ed irresistibile, rappresentando invece situazione abbastanza ricorrente e prevedibile. Né risulta che la ricorrente abbia adottato idonee precauzioni per evitare la situazione venutasi a creare”*.

Il tema dei ritardi nei pagamenti da parte della P.A. – quale elemento, di per sé, non sufficiente ad ottenere la disapplicazione delle sanzioni – è stato ripreso e ampliato sempre dalla CTR Lazio (questa volta, sezione 7) tramite sentenza n. 3292 del 30 maggio 2019.

In particolare, i giudici romani hanno escluso la configurabilità oggettiva della forza maggiore (poiché i ritardi della P.A. rappresentano, di per sé, un evento ricorrente e diffuso ed in quanto tale ampiamente prevedibile)⁴⁵¹ così come la presenza dei profili soggettivi dell'esimente (non avendo la società dimostrato di aver adottato tutte le cautele possibili ed in specie, di essersi attivata al fine di richiedere finanziamenti, i quali potevano essere ben garantiti dalla titolarità di alcuni crediti, pacificamente liquidi ed esigibili).⁴⁵²

Nel concludere, la Commissione tributaria ha osservato come, l'eventuale intervento della causa di non punibilità in esame, avrebbe comportato una disparità di trattamento nei confronti di quelle imprese che invece, pongono in essere ogni tipo di cautela al fine di premunirsi dai notori ritardi della P.A.

⁴⁵⁰ Sempre in via positiva per il contribuente, si veda CTP Roma, sez. 28, sentenza n. 16264 del 24 settembre 2018, ove i giudici di prime cure hanno evidenziato che la documentazione prodotta dal contribuente (relativa a fallimenti di alcune società, alla redazione di un piano di rientro, alla richiesta di contratti di solidarietà, alla stipula di un mutuo, alla richiesta di finanziamento-soci, all'invio di solleciti per il recupero di alcuni crediti) consente di ritenere integrati gli elementi oggettivo e soggettivo, “essendo stato possibile individuare le plurime e concomitanti circostanze estranee all'operatore e la messa in opera, da parte di costui, di misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi”.

⁴⁵¹ Nell'affermare che il ritardo nei pagamenti da parte della P.A. non sembra rivestire i caratteri di un “evento imprevisto, imprevedibile ed irresistibile”, nella sentenza in commento la CTR Lazio osserva che: “proprio per contrastare la normalità di questi ritardi, il D.Lgs. n. 192 del 2012, il quale recepisce la direttiva comunitaria 2011/7/UE, ha stabilito che la Pubblica Amministrazione deve ottemperare al pagamento dei propri creditori, per somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, nel termine di 30 giorni e qualora si tratti di enti legati al servizio sanitario nazionale entro 60 giorni, pena la sanzione degli interessi di mora, oltre il tasso BCE, con decorrenza dal primo giorno successivo alla scadenza prevista. Ne consegue che l'imprenditore privato che entra in rapporto con tali enti è perfettamente consapevole del rischio del ritardo e deve organizzarsi allo scopo di far fronte a tutti gli adempimenti, nel caso tributari.

⁴⁵² Nello stesso senso, CTP Benevento, sentenza n. 129 dell'8 marzo 2019, ove i giudici di prime cure hanno osservato come mancasse “qualsiasi documentazione in ordine alle iniziative assunte dall'Istituto Autonomo Case Popolari (che “incolpava” l'impianto normativo vigente quale causa del mancato pagamento dell'IMU) per il recupero di eventuali crediti vantati, che possano fornire anche qualche ragguaglio sul carattere incolpevole dell'inadempimento della controparte e delle azioni intraprese per fronteggiare la crisi di liquidità, nel senso prima precisato”.

Tirando le somme sulla questione, si condivide la scelta del Legislatore di non inserire nell'ordinamento una norma che possa prevedere in via generale - quale causa di non punibilità - l'impossibilità finanziaria del contribuente nel far fronte ai propri obblighi tributari.

Piuttosto, la riferibilità della crisi di impresa al concetto di "forza maggiore" – così come sviluppato in via originaria dalla giurisprudenza di merito – rende l'idea di un qualcosa che possa intervenire in maniera del tutto eccezionale.⁴⁵³

La nozione di forza maggiore è quindi da riempire con le spiegazioni indicate dalla Cassazione mediante il richiamo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, in termini di prova atta a dimostrare l'imprevedibilità ed irresistibilità degli eventi che hanno determinato la crisi finanziaria, nonché le azioni poste in essere dal contribuente per porvi rimedio.

Sarà quindi la stessa giurisprudenza di merito – chiudendo il cerchio – ad esaminare in concreto le peculiarità che caratterizzano la fattispecie sottoposta al suo vaglio, al fine di stabilire l'eventuale applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 6, n. 5, D.Lgs. 472/1997.

⁴⁵³ Ad avviso di chi scrive, l'eventuale introduzione di una norma che preveda la "crisi di impresa" come causa di non punibilità, andrebbe a conferire eccessiva estensione ad una ipotesi che dovrebbe rimanere "residuale" (impedendo che le parti ne facciano un indistinto richiamo all'interno dei propri atti difensivi). Al tempo stesso, se è pur vero che eventi come alluvioni, terremoti, guerre e attentati sono stati espressamente richiamati da dottrina e prassi quali esimenti, occorre considerare che tali circostanze riflettono già di per sé – data la loro natura – la sporadicità del loro accadimento e ciò, a differenza della crisi finanziaria che, come visto, si è mostrato come fenomeno diffuso. In altre parole, per evitare che i contribuenti possano eccepire in maniera generica l'intervento della crisi di liquidità quale situazione che ha impedito il pagamento delle imposte, è preferibile che tale circostanza rimanga accostata al concetto di forza maggiore secondo i dettami della giurisprudenza, così da concedere l'esenzione dalle sanzioni soltanto in via del tutto occasionale.

4. I confini dell'ascrizione del carico sanzionatorio alla persona giuridica

Con riferimento alla tematica della imputabilità delle sanzioni amministrativo-tributarie alle persone giuridiche ⁴⁵⁴ si osserva come l'ordinamento è stato caratterizzato da una vera e propria "rivoluzione", dal momento che si è passati da un sistema (ex D.Lgs. 472/1997) incentrato sull'irrogazione della penalità nei confronti della persona fisica che - agendo nell'interesse dell'ente - poneva in essere la condotta *contra ius*, ad una situazione capovolta in cui attualmente, l'unica destinataria della sanzione tributaria risulta essere proprio la persona giuridica. ⁴⁵⁵

Nell'indirizzare la misura sanzionatoria nei confronti della persona fisica ⁴⁵⁶, il D.Lgs. 472/1997 mirava a colpire il soggetto che materialmente commetteva la violazione, fosse esso l'amministratore "di diritto" come quello "di fatto" (cd *intranseus*), calibrando così l'entità della penalità a seconda dell'attitudine dell'agente. ⁴⁵⁷

Tale regola veniva mitigata dalla previsione di una responsabilità solidale dell'ente che in qualche modo avesse tratto beneficio dall'operato dell'autore materiale (ad esempio mediante il pagamento di imposte secondo un ammontare più basso): al contempo, alla persona fisica che avesse comunque agito senza dolo o colpa grave e senza ritrarre alcun vantaggio dalla violazione, veniva riconosciuto un limite massimo alla sanzione irrogabile pari a 50.000 euro. ⁴⁵⁸

⁴⁵⁴ Sulla questione, si veda L. Murciano, "La nuova responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica" in Rivista di diritto tributario n. 5/2004; G. Marongiu, "Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario" in Rivista di diritto tributario n. 3/2004; F. Gallo, "L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie" in Rassegna tributaria n. 1/2005.

⁴⁵⁵ A dire il vero - prima ancora del D.Lgs. 472/1997 - ad occuparsi di tali ipotesi era deputato l'articolo 12 della legge n. 4/1929, secondo cui: "... qualora per la violazione della legge finanziaria sia stabilita la soprattassa o la pena pecuniaria, la persona rivestita dell'autorità o incaricata della direzione o della vigilanza, ovvero l'ente, sono obbligati in solido con l'autore della violazione al pagamento della pena pecuniaria o della soprattassa". La Corte di Cassazione, nell'esaminare la disposizione citata, ha evidenziato come l'articolo "si limiterebbe a sancire la responsabilità solidale dell'ente (...) nell'ipotesi di responsabilità diretta del legale rappresentante per le violazioni finanziarie punite con la sanzione amministrativa". Si veda Cass. sent. n. 5169/1999, su Il Fisco, 1999, con commento di M. Montanari che effettua un raffronto con la disciplina poi introdotta dal D.Lgs. 472/1997.

⁴⁵⁶ Al riguardo, P. Russo - Manuale di diritto tributario. Parte generale. Giuffrè, 2007 - ricorda come l'impianto della legge delega n. 662/1996, si fondava sulla "riferibilità della sanzione alla persona fisica autrice della violazione".

⁴⁵⁷ Da questa scelta di fondo, scaturivano i corollari del principio di personalità della sanzione, come la colpevolezza e l'imputabilità, aspetti che presentano una matrice penalistica e che a tutt'oggi si trovano compendati nella norma di cui all'art. 2, comma 2, D.Lgs. 472/1997, il quale per l'appunto prevede che la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso la violazione. Sull'impostazione personalistica dell'assetto scaturito dal D.Lgs. 472/1997 si veda ancora: L. Del Federico, "Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.Lgs. 472/1997" in Rivista di diritto tributario, fasc. 2, 1999, nonché F. Batistoni Ferrara, "Principio di personalità: elemento soggettivo e responsabilità del contribuente" in Diritto e pratica tributaria, fasc. 5, vol. 70, 1999.

⁴⁵⁸ Ai sensi dell'art. 11, c. 1, D.Lgs. 472/1997 attualmente in vigore - così come rinnovato dall'art. 16, D.Lgs. 158/2015 - "Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti. Se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente euro 50.000, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente. L'importo può essere

Sull'equilibrio di questo assetto, ecco che interviene l'art. 7, DL 269/2003 ⁴⁵⁹, il cui comma 1 prevede che: "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica"; al successivo comma 3 viene inoltre precisato come "le disposizioni del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili". ⁴⁶⁰

Dunque, con riferimento agli enti personificati, viene meno la sanzionabilità dell'amministratore o del soggetto delegato.

Su tale aspetto – ricollegandoci a quanto già argomentato all'inizio del presente lavoro⁴⁶¹ – si vuole evidenziare come la Corte di Giustizia Europea (nelle cause riunite C-217/15 e C-350/15, Orsi/Baldetti)⁴⁶² ha ritenuto la disciplina italiana non contraria all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione (in tema di "ne bis in idem") in relazione al profilo che riserva la sanzione amministrativa alla persona giuridica e quella penale (laddove l'evasione dovesse superare le soglie normativamente previste) all'amministratore/persona fisica che ha sottoscritto la dichiarazione infedele.

adeguato ai sensi dell'articolo 2, comma 4". Come chiarito anche dall'Agenzia delle Dogane con la nota n. 1949/IV del 13 luglio 2005, nei confronti degli amministratori e dei soci delle società prive di personalità giuridica (nonché dei dipendenti di dette società e delle persone fisiche in genere) si continuerà ad applicare non solo la riferibilità della sanzione amministrativa alla persona fisica autrice o co-autrice dell'illecito (ex art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997), ma anche il meccanismo della responsabilità solidale fra l'autore materiale dell'illecito (rappresentante, dipendente o amministratore) e la persona fisica, l'associazione, la società o l'ente senza personalità giuridica nel cui interesse la violazione è stata commessa (ex art. 11, D.Lgs. n. 472/1997). Nel medesimo documento di prassi, le Dogane precisano che *"tali norme sono state rese inoperanti dall'art. 7, DL n. 269/2003 in relazione alle società ed agli enti dotati di personalità giuridica"*. Il pensiero maggioritario ritiene che tale assetto potrebbe porsi in contrasto con l'articolo 3 Cost. dato che l'ordinamento applica o meno la sanzione al soggetto che ha perpetrato la condotta vantaggiosa per l'ente, a seconda che quest'ultimo risulti "personificato" oppure no. Sul punto, si veda in particolare, F. Batistoni Ferrara, "Dubbi d'incostituzionalità sull'applicabilità delle sanzioni all'ente o al legale rappresentante" in GT-Rivista di giustizia tributaria n. 1/2007: *"la creazione di un doppio regime, l'uno ispirato alla responsabilità personale, di stampo parapenalistico, concepita in funzione dell'irrogazione di una sanzione di carattere punitivo e l'altro ad un criterio di riferibilità oggettiva della violazione alla società o all'ente sembrano perciò concretizzare una disarmonia rilevante del sistema e comunque un'ingiustificata disparità di trattamento di situazioni eguali"*.

⁴⁵⁹ La modifica è stata introdotta per dare attuazione alla Legge delega n. 80/2003 (delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale), il cui articolo 2, comma 1, lett l) indica che "la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione". Per una analisi della modifica, si veda T. Santamaria, "Avviata la riforma del sistema delle sanzioni tributarie amministrative e penali secondo i principi della Legge delega n. 80/2003" in Il Fisco n. 43/2003; R. Fanelli, "Eliminata (in parte) la responsabilità personale per le sanzioni tributarie" in Corriere tributario n. 41/2003; S. Capolupo, "Sanzioni amministrative tributarie: l'abolizione (parziale) del principio della personalità" in Il Fisco n. 28/2004; F. Cerioni, "L'art. 7 del DL n. 269/2003 e l'imputabilità alla persona giuridica delle violazioni tributarie: una rivoluzione copernicana?" in Il fisco n. 4/2004; A. Garcea, "Il paradosso della responsabilità delle persone giuridiche per le sanzioni tributarie secondo il DL n. 269/2003" in Il fisco n. 30/2004.

⁴⁶⁰ Il Consiglio Nazionale del Notariato - con lo studio n. 35/2005/T - osservava a suo tempo come: *"la prima sensazione che si trae dalla lettura della nuova norma è che il legislatore abbia operato una repentina marcia indietro rispetto alle scelte della riforma del 1997, tornando, per quanto concerne le persone giuridiche, al principio proprio della legge del 1929 in base al quale per le sanzioni amministrative tributarie risponde in linea di principio la società o l'ente"*.

⁴⁶¹ Si veda in particolare il paragrafo 3 del Capitolo I.

⁴⁶² Per una critica alla pronuncia si rinvia a S. Dorigo - "Limitato il ne bis in idem se le sanzioni riguardano soggetti distinti giuridicamente" in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 6/2017 – che commenta così: *"mantenere una duplicità di sanzione, penale ed amministrativa, in relazione al medesimo fatto – solo in ragione della differenza tra l'autore della violazione, da una parte e l'ente a cui vantaggio tale violazione ridonda, dall'altra – realizza un eccesso sanzionatorio giustificato unicamente da ragioni di tipo formalistico ma assai poco rispettoso delle esigenze di equità complessiva del sistema"*. Per una ricognizione della giurisprudenza CGUE sul tema, si veda inoltre P. Centore, "La doppia sanzione per gli illeciti fiscali commessi dalla società" in Corriere tributario n. 20/2017.

In questa occasione, la Corte di Giustizia ha avuto “gioco facile” nel risolvere la questione, potendo far leva sulla carenza del fondamentale presupposto, legato alla necessità che debba essere la “stessa persona” ad essere sottoposta ad una medesima sanzione per un identico fatto.⁴⁶³

Tuttavia, viene fatto notare⁴⁶⁴ come la scelta di concentrarsi unicamente sulla persona giuridica, porta ad escludere dall’ambito applicativo della disciplina introdotta nel 2003, una serie di soggetti che potrebbero aver comunque rivestito un ruolo effettivo nel corso della vicenda: si pensi, ad esempio, ai soci dell’ente personificato che traggono un vantaggio (seppur indiretto) dal comportamento antigiusuridico contestato alla società, ma che restano sostanzialmente estranei a conseguenze di tipo sanzionatorio.

Stesso discorso per il consulente che collabora alla realizzazione di una certa operazione fiscale dal carattere evasivo: infatti, come di recente evidenziato dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 4775 del 2016, questi non può essere chiamato in alcun modo a rispondere della violazione addebitata alla società, considerato che la disposizione di cui all’articolo 7 nega ogni possibilità di addebito di tipo individuale.⁴⁶⁵

⁴⁶³ Si veda, in particolare, il punto 25 della pronuncia: “Ebbene, secondo la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo, il fatto di infliggere sia sanzioni tributarie che sanzioni penali non costituisce una violazione dell’articolo 4 del protocollo n. 7 alla CEDU, qualora le sanzioni di cui trattasi riguardino persone, fisiche o giuridiche, giuridicamente distinte (Corte EDU, 20 maggio 2014, Pirttimäki c. Finlandia”. Per un approfondimento dal “lato” penale, si rinvia a M. Scoletta, “Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto” in Diritto Penale Contemporaneo n. 4/2017.

⁴⁶⁴ Sul punto, si riporta la riflessione di A. Giovannini, “Persona giuridica e sanzione tributaria. Idee per una riforma” in Rassegna tributaria n. 3/2013. L’Autore evidenzia che: “occorre prendere atto, con senso di concretezza, che la legge del 2003 ha creato un meccanismo perverso e paradossale: escludendo dalla pena la persona fisica agente ed individuando il responsabile al pagamento nella sola persona giuridica, ha finito, in alcune circostanze, per rendere ‘conveniente’ l’evasione anche sul terreno sanzionatorio, per dare ad essa una ‘convenienza aggiuntiva’. Se al momento dell’irrogazione della sanzione la persona giuridica è ridotta ad un ‘guscio vuoto’, perché privata del suo contenuto (...) nessuno nei fatti sopporterà la sanzione: soci, investitori, amministratori, in questo modo, al profitto dell’evasione sommeranno l’impunità, sia diretta, atteso che l’obbligazione al pagamento è imputata soltanto all’ente, sia indiretta o mediata, poiché, di fatto, la persona giuridica non potrà essere efficacemente perseguita, né, in suo luogo, altri potranno essere perseguiti, sebbene compartecipi ai benefici dell’evasione”.

⁴⁶⁵ Su tale pronuncia, critico il pensiero di C. Scalinci (“Societas deliquere non potest sed semper puniri debet: assolto il consulente dal concorso nell’illecito tributario” in Rivista di diritto tributario, supplemento online, 16 aprile 2016) che osserva come la pronuncia in esame abbia “un peso specifico sistematico inversamente proporzionale alla chiarezza espositiva, perché pone a carico della persona giuridica titolare del rapporto fiscale le conseguenze sanzionatorie di ogni condotta utile (in tutto o in parte) ad integrare un illecito sociale: a chiunque e a qualunque titolo imputabile (concorso nell’illecito, autore mediato, ecc.). L’articolo 7 del DL n. 269, cioè, avrebbe un ambito di applicazione ben oltre quei casi di <<condotta personale organica alla società>> e di responsabilità diretta di un preposto (un soggetto cd intraneus) che nel vigore dell’art. 11 del D.Lgs. n. 472 comportavano tanto la responsabilità personale della persona fisica autrice della violazione, quanto la responsabilità solidale della società beneficiata dall’illecito, e che ora, invece, implicano una responsabilità diretta, per una condotta pur sempre altrui, del solo ente. Il legislatore, in effetti, imputa la sanzione in base alla <<titolarità del rapporto tributario>> e non accenna alla qualità in cui abbia agito il trasgressore, ma ciò non può bastare per ritenere che l’articolo 7 abbia polarizzato le conseguenze dell’illecito fiscale sociale in capo alla persona beneficiata, al punto di assolvere - ex lege - dalle loro specifiche responsabilità, i compartecipi e ogni altro possibile trasgressore”.

In senso conforme alla ricostruzione della Cassazione si pone invece, il contributo di R. Fanelli, “Valenza generale dei principi sanzionatori a carico delle persone giuridiche” in Corriere tributario n. 34/2005: “è evidente, infatti, che la responsabilità esclusiva della persona giuridica, così come vale a sollevare da qualunque responsabilità i dipendenti, amministratori e rappresentanti, non può non valere anche per gli eventuali loro ‘concorrenti’ nella violazione, quali, ad esempio, i consulenti ed i terzi in genere”.

Nell'ambito della stretta ricostruzione che attiene alla disciplina in esame, l'unica possibilità ammessa dalla Suprema Corte – mediante sentenza n. 5924/2017⁴⁶⁶ – riguarda la sanzionabilità dell'amministratore qualora la persona giuridica dovesse risultare, di fatto, una mera "*fictio*" che è stata artificiosamente costituita⁴⁶⁷ nell'esclusivo interesse della persona fisica che ha commesso la violazione.⁴⁶⁸

Con la pronuncia poc'anzi richiamata⁴⁶⁹, la Suprema Corte fissa un limite alle garanzie previste dal sistema nei confronti della persona fisica, nell'eventualità in cui quest'ultima – seppur formalmente estranea alla società – dovesse porsi quale "*dominus*" della progettazione dell'attività fraudolenta, come tale destinata unicamente al suo materiale e personale beneficio: in tale ipotesi, dunque, la persona fisica che ha agito per conto dell'ente risulta al contempo "*trasgressore e contribuente*" per cui le sanzioni ben possono trovare applicazione nei confronti della stessa.⁴⁷⁰

Come anticipato, però, questo caso risulta del tutto residuale, in quanto - secondo l'orientamento costante della giurisprudenza di legittimità⁴⁷¹ – le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica, sono

⁴⁶⁶ Segnalata da A.R. Donesana – P. Angelillis ("Frodi carosello: onere probatorio e responsabilità dell'amministratore" in Corriere tributario n. 23/2017) i quali sulla questione richiamano per un parallelismo anche la pronuncia della Suprema Corte (sez. terza penale) n. 18924/2017 ove viene chiarito come debba essere ritenuto responsabile il mero "prestanome" che – nel ricevere la carica di amministratore della società – abbia accettato anche i rischi ad essa connessi: quale norma di riferimento viene individuato l'art. 40, comma 2, c.p. secondo cui "*non impedire un evento, che si ha l'obbligo giuridico di impedire, equivale a cagionarlo*". In tal caso, l'elemento soggettivo viene ricondotto al "dolo eventuale" che si concretizza nell'accettazione del rischio derivante dalla propria condotta.

⁴⁶⁷ Come indicato nella sentenza della CTR Emilia Romagna n. 560/11/2018, la circostanza di tale "costituzione fittizia" deve essere dimostrata dall'Amministrazione Finanziaria mediante adeguati elementi di prova.

⁴⁶⁸ Nell'analizzare questo passaggio, A. Vannini – "L'Amministratore (di fatto) non risponde delle sanzioni tributarie riferibili alla società" in Il fisco n. 41 del 2018 – evidenzia come un tale "disconoscimento" andrebbe comunque effettuato in base alle previsioni della Direttiva 2017/1132 del Parlamento Europeo, il quale all'art. 11 detta le "condizioni per la nullità di una società".

⁴⁶⁹ Invero, pronuncia non pedissequamente seguita da una parte della giurisprudenza di merito che propende per una interpretazione dell'art. 7 ancora più rigida: con sentenza n. 377/04/2017, la CTP di Bergamo, ha negato l'applicazione delle sanzioni alla persona fisica, sebbene l'Agenzia delle Entrate avesse evidenziato "*l'inesistenza della capacità operativa della società*" che si limitava unicamente "*a farsi carico degli obblighi fiscali e contributivi necessari ad ottenere il rilascio da parte degli organi preposti del documento unico di regolarità contributiva, indispensabile per la stipulazione e l'esecuzione dei contratti di appalto, in realtà eseguiti da soggetti che rimanevano così estranei al loro ricavato*". In senso analogo CTR Lombardia che con sentenza n. 5187/20/2018 ha ritenuto che non andassero irrogate le sanzioni alla persona fisica, nonostante quest'ultima risultasse "*autore materiale delle violazioni, trasgressore e beneficiario dei proventi*", mentre "*la società era in tutto e per tutto solo un'apparenza, un semplice schermo all'attività fraudolenta*". La CTR Lombardia ha quindi concluso evidenziando come l'orientamento della Cassazione abbia qualificato l'art. 7 come "*una disposizione di carattere assoluto, che non lascia spazio a deroghe*", non tenendo quindi ben presente i giudici meneghini, la pronuncia della Suprema Corte n. 5924/2017.

⁴⁷⁰ La richiamata pronuncia ribadisce così le argomentazioni contenute nella sentenza Cass. n. 19716/2013 ove veniva rappresentato che "*il menzionato art. 7 intende regolamentare le ipotesi in cui vi sia una differenza tra trasgressore e contribuente, e, in particolare, l'ipotesi di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima; nel caso di specie, invece, essendo [il soggetto, oltre che l'ideatore, anche] esclusivo beneficiario delle violazioni contestate, non sussiste detta differenza, atteso che quest'ultimo è, al tempo stesso, trasgressore e contribuente, e la persona giuridica è una mera fictio, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica*".

⁴⁷¹ Come rilevato da C. Glendi – M. Bruzzone, Osservatorio di giurisprudenza tributaria, in GT - Riv. giur. trib. n. 3/2019

esclusivamente a carico di quest'ultima, anche qualora la stessa venga gestita da un amministratore di fatto.⁴⁷²

Ritroviamo tale tipo di ricostruzione nella ordinanza della Suprema Corte n. 25284 del 2017⁴⁷³ che non condivide il punto di vista dell'Amministrazione finanziaria secondo cui, invece, l'introduzione dell'art. 7, DL 269/2003, – con particolare riferimento alla figura dell'amministratore di fatto – non ha portato al venir meno dell'istituto del concorso di persone nell'illecito tributario amministrativo ex art. 9, D.Lgs. 472/1997.⁴⁷⁴

In particolare, l'Agenzia delle Entrate⁴⁷⁵ è del parere che la disposizione del citato articolo 7 sia diretta ad escludere dall'ambito sanzionatorio soltanto i legali rappresentanti e gli amministratori legittimi della società, in quanto organi dell'ente - *“ma non può essere certo letta come <<scudo>> per chi, come gli amministratori di fatto, <<agisce nell'ombra>>”*.⁴⁷⁶

⁴⁷² L'assimilazione dell'amministratore “di fatto” a quello “di diritto” è stata cristallizzata dal Legislatore in occasione della riforma del diritto societario del 2003, mediante la quale l'art. 2639 c.c. – in materia di reati societari – viene portato a prevedere che “al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato sia chi è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, sia chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione”. Per un approfondimento, G. Sandrelli, “Il soggetto di fatto nei reati societari e fallimentari e l'introduzione del nuovo articolo 2639 c.c.” in *Il Fallimento* n. 10/2007.

Con specifico riferimento, invece, alla tematica relativa all'attribuzione della qualifica di amministrazione di fatto da parte della giurisprudenza di legittimità, si evidenzia come la Corte di Cassazione ha da sempre richiesto agli operatori un'attenta analisi del contesto societario, in termini di inserimento del soggetto nella gestione dell'impresa con carattere di sistematicità e completezza (desumibile, ad esempio, dalle direttive impartite e dal condizionamento delle scelte operative della società) non potendosi esaurire la sua attività in compiti di natura occasionale ed eterogenea (cfr. per tutte, Cass. n. 4045/2016).

⁴⁷³ Salutate positivamente da P. Antonini - “L'amministratore di fatto non risponde per le sanzioni tributarie della persona giuridica” in *Corriere tributario* n. 6/2018 - secondo cui l'art. 7, DL 269/2003 “è una norma scritta bene. Una delle poche del nostro ordinamento. Non c'è nulla da interpretare. Giusta o sbagliata che sia, la sua portata è chiara e non può essere ridotta per via interpretativa argomentando sulla base di un presunto grado di ufficialità del rapporto tra agente persona fisica e società. Ciò equivarrebbe a recuperare spazi di punibilità cui il legislatore ha espressamente rinunciato in favore di una soluzione radicale univoca”.

⁴⁷⁴ Pronuncia della Cassazione che viene stabilmente ripresa dalle Commissioni tributarie. Si veda, a mero titolo di esempio, CTR Lombardia n. 5529/20/2018 al cui interno viene evidenziato come: “nel caso di specie, pur senza accertare la effettiva responsabilità dei contribuenti nella gestione della società e trascurando ogni dimostrazione sul profitto che i medesimi avrebbero realizzato dalla condotta fraudolenta della società, risulta illegittima per carenza di legittimazione passiva [delle persone fisiche] l'attribuzione di responsabilità solidale ai contribuenti per le eventuali attività illecite della società”. In senso analogo, ancora CTR Lombardia n. 2546/18/2018.

⁴⁷⁵ L'Agenzia si rifà alle indicazioni contenute all'interno della circolare n. 28 del 21 giugno 2004 (paragrafo 4) ove viene osservato che la nuova disposizione riguarda “gli amministratori, i dipendenti ed i rappresentanti di società, associazioni od enti con personalità giuridica. Ne consegue che, per i soggetti diversi da quelli appena richiamati, la responsabilità continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione...”. Per un'analisi della modifica introdotta dall'art. 7, DL 269/2003 in rapporto alle indicazioni contenute nel richiamato documento di prassi, si rinvia a P. Centore, “Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative” in *L'IVA* n. 9/2004.

⁴⁷⁶ Nel commentare la citata sentenza n. 25284/2017 della Cassazione, M. Miscali (“La responsabilità dell'amministratore di fatto a titolo di concorso ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. n. 472 del 1997”, in *Diritto e pratica tributaria* n. 4 del 2018) sostiene che una responsabilità a titolo di concorso possa essere rilevata soltanto nei confronti di quei soggetti che forniscono un “contributo causale” alla realizzazione del fatto illecito attraverso il compimento di atti di natura occasionale. Diversamente, nel caso in cui al soggetto vengano affidati compiti di gestione che presentino profili di sistematicità, non si potrebbe parlare di “concorso” a fronte della natura di “rapporto organico” che lega l'amministratore di fatto alla società (equiparandolo così, all'amministratore di diritto). Se ritenuta valida, tale ricostruzione permetterebbe di superare la rigida interpretazione fornita dalla Cassazione con la sentenza n. 4775/2016 in merito alla inapplicabilità delle sanzioni al consulente della società.

Come anticipato, la Cassazione non ha accolto questa impostazione, attenendosi ad una interpretazione più rigida della norma in esame ed evidenziando come le sanzioni amministrative collegate al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della stessa, anche quando “gestita” da un amministratore di fatto.⁴⁷⁷

La Suprema Corte si sofferma poi sull'irrelevanza del richiamo effettuato dall'Amministrazione alla disposizione sul concorso nell'illecito, dato che l'art. 7 è stato introdotto successivamente all'art. 9, D.Lgs. 472/1997 e che le norme dello stesso decreto legislativo possono essere applicate solo quando “compatibili” con la novella del 2003 (e non sarebbe questo il caso).⁴⁷⁸

Ritroviamo una sintesi dei principi espressi dalla Suprema Corte nella recente sentenza della Cassazione n. 28331 del 7 novembre 2018⁴⁷⁹, ove viene precisato che l'amministratore di fatto di una società alla quale sia riferibile il rapporto fiscale, ne risponde direttamente soltanto qualora le violazioni siano contestate ovvero le sanzioni siano irrogate,

⁴⁷⁷ Sul punto, la Cassazione osserva come la stessa rubrica dell'art. 7, indichi in maniera significativa la “riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie”.

⁴⁷⁸ Ed evidentemente per la Suprema Corte tale compatibilità non si rileva nel caso dell'art. 9, D.Lgs. 472/1997, il quale in tema di concorso di persone stabilisce che: “quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso”. Sul tema della compatibilità delle disposizioni del D.Lgs. 472/1997 con l'art. 7, DL 263/2003, veniva evidenziato tra gli Autori come non fosse facile stabilire cosa non dovesse più trovare applicazione, essendo necessario un “delicato” giudizio di compatibilità tra le norme: si vedano sul punto i commenti di A. Tomassini, “La riferibilità delle sanzioni agli enti con personalità giuridica” in *Corriere tributario* n. 17/2004; M. Meoli, “Riferibilità delle sanzioni amministrative tributarie agli enti con personalità giuridica” in *Pratica fiscale e professionale* n. 28/2004; S. Capolupo, “Sanzioni amministrative tributarie: l'abolizione (parziale) del principio della personalità” in *Il fisco* n. 39/2014.

A dispetto delle difficoltà evidenziate dai commentatori, nella sentenza in esame la Suprema Corte si è limitata ad un laconico passaggio, senza argomentare circa l'aspetto della compatibilità tra le due discipline: “nessun distinguo, quindi, è previsto con riferimento agli amministratori di fatto. Né una soluzione diversa può essere desunta dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 9, che disciplina in termini generali il concorso di persone nella violazione tributaria, ma non si pone come deroga al DL n. 269 del 2003, art. 7, posto che questo (...) prevede l'applicabilità delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 472/1997 solo <<in quanto compatibili>>”.

⁴⁷⁹ La pronuncia trova il commento di G. Antico – M. Genovesi, “Amministratori di fatto e sanzioni tributarie: il giudizio di compatibilità” in *Il fisco* n. 13/2019. Nel rappresentare le proprie argomentazioni, gli Autori partono da un recente orientamento della Cassazione (sent. 9672/2018) secondo cui, nel caso di estinzione di una società di capitali, le sanzioni tributarie non sono trasmissibili ai soci ex art. 8, D.Lgs. 472/1997 e ciò, anche in conseguenza della riferibilità esclusiva delle sanzioni alla persona giuridica ex DL n. 269/2003. Alla mancanza di una risposta sanzionatoria nei confronti dei soci, va a sommarsi l'esimente per l'amministratore “di fatto” che emerge dalla pronuncia della Cassazione n. 28331/2018, avvantaggiando così un soggetto che - da “estraneo” - si è ingerito nella gestione della società in modo non chiaro, evitando di farsi riconoscere nei confronti del Fisco. Gli Autori si chiedono se fossero realmente queste le intenzioni del Legislatore della novella del 2003 e cioè quello di offrire una sorta di “scudo” anche a persone che preferiscono agire nell'ombra, sicuri che - a fronte delle proprie condotte - potranno comunque beneficiare di una sorta di “lasciapassare” per le sanzioni tributarie. Nel concludere, i due commentatori evidenziano che la stessa Cassazione (penale) - nell'ammettere la possibilità di procedere tramite “sequestro per equivalente” (misura ablatoria con profili sanzionatori) sui beni del socio o dell'amministratore allorquando nel patrimonio della persona giuridica non sia possibile rinvenire il profitto del reato - lascia intendere che l'ordinamento non porrebbe pregiudiziali rispetto ad una eventuale compresenza di una penalità che possa coinvolgere la persona che materialmente ha agito, pur avendo effettuato una attività che porta ad un parziale beneficio per la persona giuridica (si veda Cass. pen. 24960 del 16 giugno 2015, ove viene spiegato che: “quel che rileva in questa sede, infatti, non è tanto il credito erariale vantato dallo Stato, quanto il diritto all'apprensione in via cautelare di somme costituite dal profitto del reato corrispondente al risparmio di imposta che ben può essere esteso ai soci sotto forma di sequestro per equivalente per un valore corrispondente al profitto del reato, laddove sia impossibile apprendere direttamente il profitto”).

antecedentemente alla data di entrata in vigore del DL 269/2003, stante la disciplina precedentemente dettata dal D.Lgs. 472/1997.

I giudici di legittimità ricordano come l'unico limite a tale orientamento risiede nella artificiosa costituzione a fini illeciti di una società di capitali, potendo in tal caso le sanzioni amministrative tributarie essere irrogate “*nei confronti della persona fisica che ha beneficiato materialmente delle violazioni contestate*”.

Proprio in termini di “beneficio” – quale *discrimen* idoneo a traslare l'intero carico sanzionatorio dalla persona fisica a quella giuridica (art. 7) e viceversa (mera *fictio*) – viene effettuata una riflessione in dottrina⁴⁸⁰ al fine di evidenziare le criticità che emergono dalla stretta interpretazione della novella del 2003, come avvalorata dalla Suprema Corte.

Viene premesso che l'originaria intenzione del Legislatore – secondo quanto esplicitato dalla Legge delega n. 80/2003 – era quella di prevedere che la sanzione amministrativa dovesse concentrarsi “*sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione*”⁴⁸¹: una scelta che trovava la propria giustificazione nella finalità di punire gli indebiti vantaggi frutto dell'evasione fiscale.⁴⁸²

Tuttavia, bisogna tener presente come, il fatto che dal comportamento della persona fisica possa derivare un vantaggio per la persona giuridica (in termini di beneficio economico/fiscale per l'impresa) non è una circostanza riscontrabile nell'immediato, richiedendo una verifica successiva alla commissione dell'illecito.

⁴⁸⁰ Da parte di F. Tundo, “L'amministratore di fatto non risponde delle violazioni tributarie della società” in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria n. 2/2019. Preliminarmente, l'Autore osserva come “*in ambito sanzionatorio amministrativo non vi è quell'immedesimazione organica, funzionale e servente [tra l'ente e i suoi organi] idonea ad attribuire autonomamente all'ente stesso la commissione di una condotta illecita. Se così non fosse, non si comprenderebbe la ratio e la funzione della norma di cui all'art. 11 e, di conseguenza, dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 che prevede l'ipoteca e il sequestro conservativo sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido. È lo stesso agglomerato normativo che riconosce l'alterità tra persona giuridica e persona fisica in termini di responsabilità per la commissione della violazione: chi agisce, infatti, è il trasgressore, con una propria azione od omissione, dolosa o colposa che sia, e non l'ente al quale la novella non ha conferito l'autonoma capacità di perpetrare gli illeciti. Questo è il motivo per cui le norme sulla colpevolezza, sull'imputabilità, le cause di non punibilità e i criteri di determinazione delle sanzioni non estendono l'applicabilità delle norme disegnate sulla persona fisica alla persona giuridica e non risultano incompatibili con l'esimente [di cui all'art. 7]. Quest'ultima nega solo la sussistenza del vincolo di solidarietà tra il trasgressore e il contribuente ai fini dell'adempimento dell'obbligazione sanzionatoria*”.

⁴⁸¹ Occorre evidenziare come tale locuzione non è stata poi trasposta all'interno dell'art. 7, DL 263/2003, sebbene nella relazione di accompagnamento al decreto venisse indicato che: “*all'art. 7, comma 1, la previsione secondo la quale le sanzioni amministrative al rapporto fiscale di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica, dà sostanzialmente attuazione al principio di delega contenuto nella lettera l) del comma 1 dell'art. 2 della Legge n. 80 del 2003 e che tale disposizione andrebbe coordinata con le disposizioni del decreto legislativo n. 472/1997*”.

⁴⁸² Come si può leggere nella relazione di accompagnamento al relativo disegno di legge: “*la nuova formulazione della lettera l), superando l'impostazione del sistema vigente, prevede l'imputabilità della responsabilità amministrativa per le violazioni tributarie in capo alle persone giuridiche che ne abbiano tratto vantaggio, in analogia con la disciplina sulla responsabilità delle persone giuridiche per alcuni reati, recentemente introdotta dal decreto legislativo n. 231 del 2001. La previsione della responsabilità delle persone giuridiche garantisce, infatti, una stretta connessione tra punizione ed indebiti vantaggi connessi all'evasione fiscale*”. Al riguardo, si precisa come il D.Lgs. n. 231/2001 non parla di “beneficio”, ma di “interesse o vantaggio” quali criteri oggettivi di imputazione all'ente della responsabilità amministrativa dell'illecito penale commesso. Per un approfondimento, S. Vinciguerra, “Sui principali problemi in tema di responsabilità dell'ente per il reato commesso nel suo interesse o vantaggio. Costatazioni e proposte” in Giurisprudenza italiana n. 7 del 2009.

Al riguardo, dalla singola fattispecie potrebbe emergere che - al momento in cui la violazione viene perpetrata - il trasgressore non aveva alcuna intenzione di apportare all'ente un beneficio: tuttavia, il seppur minimo vantaggio fiscale (persino casuale e involontario) non esime la persona giuridica dal dover sopportare l'intero carico della sanzione collegata, dato che la stessa legge delega si riferisce all'ottenimento di un beneficio "effettivo" e non "esclusivo".

Una criticità che viene amplificata dal fatto che – a differenza di quanto previsto dal “modello 231”⁴⁸³ – il Legislatore del 2003 non ha individuato alcuna causa di non punibilità per la persona giuridica, eventualmente legata alla circostanza secondo cui l'ente sarebbe in grado di dimostrare che la violazione è avvenuta nonostante avesse adottato un apparato organizzativo idoneo a prevenire gli illeciti.

A fronte delle riscontrate incongruenze, quali potrebbero essere i relativi correttivi?

Una prima soluzione indicata in dottrina⁴⁸⁴ parte dalla constatazione che l'ente, pur essendo personificato, agisce comunque attraverso persone fisiche che l'amministrano (“in fatto” come “in diritto”) e tale ruolo andrebbe valorizzato in quanto – senza il loro agire – la violazione della norma tributaria non sarebbe possibile.

Seguendo tale pensiero – in linea con le indicazioni di prassi dell'Amministrazione finanziaria – potrebbe effettivamente affermarsi una responsabilità dell'autore materiale quale concorrente nell'illecito (ex art. 9, D.Lgs. 472/1997) avendo quest'ultimo fornito un ausilio indispensabile ai fini del conseguimento dell'indebito risultato.⁴⁸⁵

È pur vero che in tale situazione ci troveremmo di fronte ad un tipo di concorso *sui generis*, dato che in realtà, il soggetto che “concorre” è quello che ha materialmente posto in essere tutti gli atti che vanno a comporre la condotta illecita; tuttavia, la disciplina del concorso permetterebbe di recuperare una dimensione “personalistica” della misura sanzionatoria, anche e soprattutto con riferimento a figure estranee quali il consulente o l'amministratore di fatto, soggetti per i quali non discende alcun effetto (anche indiretto) dal loro comportamento, data la completa imputazione della sanzione in capo alla società.

⁴⁸³ All'art. 7, comma 2, D.Lgs. 231/2001 viene stabilito che: “in ogni caso, è esclusa l'inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza, se l'ente, prima della commissione del reato, ha adottato ed efficacemente attuato, un modello di organizzazione, gestione e controllo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi”. Per una disamina dei “modelli di organizzazione” si veda W. Mazzei, “La valutazione circa l'adozione dei modelli di organizzazione e gestione previsti dal D.Lgs. n. 231/2001 nell'ottica costi-benefici” in Il fisco n. 19/2004.

⁴⁸⁴ Da S. Dorigo, “Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie” in Diritto e pratica tributaria n. 3 del 2018. L'Autore è consapevole del fatto che la giurisprudenza di legittimità (Cass. 4775/2016) non è favorevole all'estensione della sanzione alla persona fisica per mezzo dell'art. 9, D.Lgs. 472/1997 e ritiene tale interpretazione “un retaggio della concezione che ha portato ad introdurre l'eccentrica disciplina dell'art. 7 del DL n. 269 del 2003, ma che ragioni di equità oltre che di difesa dell'assetto di fondo del nostro sistema sanzionatorio indurrebbero a superare. Peraltro, le giustificazioni di tale orientamento che si trovano esposte nelle pronunce più recenti (cfr. Cass. 25284/2017) appaiono controvertibili. In particolare, la clausola di limitazione contenuta nel 3° comma dell'art. 7 [le disposizioni del D.Lgs. 472/1997 si applicano in quanto compatibili] non esclude affatto che si possa ravvisare una compatibilità tra responsabilità esclusiva dell'ente e responsabilità concorsuale del soggetto agente, trattandosi di due forme diverse (l'una diretta e l'altra indiretta) di partecipazione all'illecito”.

⁴⁸⁵ Del resto, una tale ricostruzione si mostra coerente con i fondamenti del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, in quanto - come già in precedenza evidenziato - l'art. 2, D.Lgs. 472/1997 riferisce espressamente la sanzione alla “persona fisica che ha commesso o ha concorso a commettere la violazione”.

Come seconda opzione – partendo dall’idea di una indispensabile compenetrazione tra ente e organo, quale condizione essenziale alla natura stessa della persona giuridica – si potrebbe pensare ad una sanzione accessoria con elevata funzione dissuasiva da attribuire all’amministratore (quale, ad esempio, una misura interdittiva) che andrebbe ad affiancarsi all’importo pecuniario irrogato generalmente all’ente.⁴⁸⁶

Un’ultima opzione possibile – che cerca di porsi in linea con i cambiamenti prospettati nel corso della presente fase storica – muove dall’intenzione di tener ferma la sanzione amministrativa sulla persona giuridica (così da restare in linea con il principio del “ne bis in idem” come richiamato dalla CGUE nel caso Orsi/Baldetti) recuperando il principio di colpevolezza tramite un giudizio che non va eseguito sull’amministratore ovvero su chi ha materialmente agito, ma direttamente nei confronti della società.

E ciò sarebbe possibile tramite una valorizzazione del già citato Modello previsto dal D.Lgs. 231/2001⁴⁸⁷, in linea con quanto già previsto di recente dal D.Lgs. 128/2015 riguardo all’istituto dell’adempimento collaborativo⁴⁸⁸ in attuazione della legge delega n. 23 del 2014.

Rispettando l’impianto “personalistico” del sistema così come delineato dal D.Lgs. 472/1997, si potrebbe arrivare a calibrare la misura del trattamento sanzionatorio sulla base di una valutazione della condotta che riguardi direttamente la persona giuridica, procedendo a verificare se l’ente abbia voluto o meno predisporre efficaci presidi (in termini di modelli organizzativi di prevenzione e gestione del rischio fiscale) diretti a prevenire il possibile compimento di illeciti tributari.

⁴⁸⁶ Tesi proposta con valide argomentazioni da A. Giovannini – “Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma” cit. – il quale precisa in nota 45: *“questa scelta non dovrebbe destare stupore, poiché tracce di un regime siffatto si possono già scorgere nell’ordinamento, seppure in un ambito diverso dal nostro. Ho in mente, in particolare, l’art. 187-quater del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (testo unico sulla finanza) il quale abbina alla sanzione amministrativa pecuniaria riferita all’ente (art. 187-quinques), la <<perdita temporanea dei requisiti di onorabilità per gli esponenti aziendali ed i partecipanti al capitale dei soggetti abilitati (...) nonché per i revisori e i promotori finanziari e, per gli esponenti aziendali, l’incapacità temporanea ad assumere incarichi di amministrazione, direzione e controllo>> ovvero <<la temporanea sospensione del soggetto iscritto all’ordine, dall’esercizio dell’attività professionale>>. Sospensione temporanea giacché limitata ad un tempo che non può essere superiore a tre anni. La norma, letta unitamente a quella sulla responsabilità della società, non brilla, in verità, per limpidezza concettuale; eppure, a me sembra che possa ugualmente rappresentare un precedente importante nella direzione qui indicata”*.

⁴⁸⁷ Come già rappresentato nel corso del presente lavoro, il D.Lgs. 231/2001 regola la responsabilità amministrativa di marca penale degli enti personificati: secondo tale disciplina, la persona giuridica può evitare la sanzione amministrativa (la quale a volte può risultare particolarmente invasiva, sia in termini quantitativi che di interdizione dalla possibilità di contrattare con la Pubblica Amministrazione) dimostrando di aver approvato ed efficacemente attuato modelli di prevenzione di determinati reati. Per un approfondimento: F. Lattanzi (a cura di), “Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231”, Giuffrè, Milano, 2005.

⁴⁸⁸ Sull’argomento è stato dedicato l’intero paragrafo 5 del Capitolo I. Riassumendo, si tratta di un istituto attualmente pensato per le imprese di maggiori dimensioni che consente un dialogo preventivo e continuativo tra la società contribuente e l’Amministrazione Finanziaria, in modo da individuare in anticipo e risolvere nel corso di un contraddittorio eventuali problematiche fiscali concernenti l’attività di impresa. Di fatto, l’ente accetta di essere sottoposto al controllo dell’Erario, dotandosi contestualmente di un sistema interno di rilevazione, misurazione e controllo del rischio fiscale e cioè di un sistema capace di prevenire possibili violazioni di norme tributarie. L’Amministrazione, a sua volta, dopo aver valutato positivamente tale sistema, si impegna ad esaminare secondo un approccio di collaborazione e buona fede le situazioni astrattamente suscettibili di generare un conflitto con il contribuente, comunicando in termini brevi la propria ricostruzione della fattispecie. Nel caso in cui l’Erario non dovesse condividere la posizione della società, è prevista l’applicazione di sanzioni amministrative ridotte alla metà (e mai superiori ai minimi edittali) laddove il contribuente abbia originariamente comunicato in modo tempestivo e completo (prima della presentazione della dichiarazione dei redditi) l’esistenza di una situazione suscettibile di generare rischi fiscali; per di più, la riscossione di tali sanzioni è sospesa fino al momento in cui l’accertamento non sia divenuto definitivo.

In tal senso – con riferimento alle fattispecie sottoposte alla Cassazione, ove la persona giuridica trae beneficio dall’attività illecita di un consulente o di un amministratore di fatto – sarebbe interessante improntare una misura sanzionatoria che tenga conto della concreta predisposizione di modelli di gestione del rischio fiscale da parte della società: si potrebbe quindi partire da una riduzione “base” del trattamento sanzionatorio pari al 50% della sanzione irrogata a fronte della verifica circa l’effettiva presenza di un apparato organizzativo di controllo; percentuale da ridurre ulteriormente a seconda del livello di adeguatezza del presidio improntato.⁴⁸⁹

Contestualmente – come già prima accennato – si potrebbe riferire alla persona fisica (autrice materiale della violazione) una sanzione interdittiva, quale: il divieto di ricoprire cariche societarie, di ricevere incarichi o partecipare a gare a carattere pubblico, ecc.

Allo stesso tempo – in ipotesi di insolvibilità dell’ente, ovvero di un suo scioglimento o trasferimento all’estero – prevedere che della sanzione pecuniaria rispondano i soci o gli amministratori ai quali sia ragionevolmente riferibile l’utilità finale ritratta dall’evasione (fermo restando, il diritto alla prova contraria).⁴⁹⁰

In conclusione - sulla scia del nuovo istituto della cooperative compliance - sarebbe quindi lecito immaginare una generalizzazione dei modelli di prevenzione dell’illecito fiscale, al fine di conciliare l’irrogazione della sanzione amministrativa in capo alla persona giuridica con i fondamentali principi personalistici posti a base del decreto legislativo n. 472/1997.

⁴⁸⁹ Attenzione però: la soluzione qui proposta – seppur prendendo spunto dalla disciplina della “cooperative compliance” ex D.Lgs. 128/2015 – riguarda unicamente i casi ove vi sia, di base, una condotta fraudolenta del consulente o dell’amministratore di fatto. Per quanto riguarda, invece, le questioni che sottendono una diversa visione interpretativa rispetto ad una data fattispecie, il richiamo all’istituto dell’adempimento collaborativo (al fine di una riduzione della sanzione) dovrebbe ricomprendere anche la necessità di una preventiva “disclosure” nei confronti dell’Amministrazione finanziaria in ordine al caso controverso: in tal senso, al paragrafo 5 del capitolo I del presente lavoro, si suggeriva una estensione di tale istituto anche agli enti di non rilevante dimensione.

⁴⁹⁰ Sul punto, ancora A. Giovannini - “La serietà delle sanzioni e la riforma mancata. Idee per una riforma” cit. – il quale osserva che, mediante tale correttivo, verrebbe chiamato a pagare “chi si è messo in tasca i soldi dell’evasione”.

5. Violazioni formali e principio di proporzionalità

In termini di applicazione di un trattamento sanzionatorio più mite, la nozione di violazione tributaria “formale”⁴⁹¹ emerge inizialmente all’interno dell’art. 12, comma 1 e dell’art. 13, comma 4, del D.Lgs. 472/1997, rispettivamente volti a disciplinare l’istituto del concorso materiale omogeneo (quando, con più azioni od omissioni, il trasgressore commette diverse violazioni formali della stessa disposizione)⁴⁹² ed il ravvedimento operoso⁴⁹³, entrambi nelle ipotesi di *“omissione o di errore che non ostacolano un’attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo”*.⁴⁹⁴

⁴⁹¹ D. Deotto-L. Miele, “Ancora sul concetto di violazione <<meramente formale>>” in Corriere tributario n. 6/2002) rilevano come, all’interno del nostro ordinamento giuridico tributario, non risulta “scolpita” una nozione vera e propria di violazione formale, nemmeno dopo l’introduzione della disciplina relativa al sistema sanzionatorio da parte del D.Lgs. 472/1992. Qualche “timido cenno” è previsto, per l’appunto, soltanto ai citati articoli 12, comma 1 e 13, comma 4, D.Lgs. 472/1997. Secondo i due Autori, la definizione di violazione formale è stata, invece, oggetto di attento esame da parte della dottrina, la quale, atteso che tale categoria non risultava definita dalla legge, ha avuto modo di rilevare che *“se l’accertamento della violazione, oltre alla sanzione, comporta il pagamento del tributo, si è in presenza di un obbligo di natura sostanziale; in ogni altro caso si tratta di obblighi formali”* (così Coppa-Sammartino, Enc. Dir. [voce Sanzioni tributarie], XLI, Milano, 1989).

Ed ancora, in maniera dettagliata, è stato osservato (da L. Del Federico, *“Le sanzioni amministrative nel diritto tributario”*, Giuffrè, 1993) che *“sulla scia di definizioni spesso utilizzate dal legislatore nel disciplinare sanatorie e condoni tributari, è possibile distinguere tra violazioni di obblighi di natura sostanziale, che attengono al pagamento del tributo e che comportano un danno direttamente rilevante ai fini del gettito, e violazioni di obblighi di natura formale, cioè strumentali rispetto all’obbligazione tributaria, che si concretano in un mero pericolo per l’Erario”*.

A tal proposito, si vuole evidenziare come – nel novero delle misure adottate nell’ambito della cd. “pace fiscale” – rientra anche la definizione agevolata delle irregolarità formali di cui all’art. 9, DL 119/2018 che prevede una sanatoria mediante il pagamento di un importo *“una tantum”* di 200 euro per periodo di imposta. Al riguardo, la circolare n. 11/2019 (par. 2) si è occupata dell’ambito oggettivo dell’istituto spiegando che è possibile definire le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale - commesse entro il 24 ottobre 2018 - purché le stesse non rilevino sulla determinazione della base imponibile, nonché sulla liquidazione e sul pagamento delle imposte: *“trattasi, tendenzialmente, di quelle violazioni per le quali il legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo sul quale riproporzionare la sanzione. Tale aspetto costituisce uno dei tratti che, generalmente, consente di distinguerle dalle cd violazioni sostanziali. Trattasi, in ogni caso, di inosservanze di formalità ed adempimenti suscettibili di ostacolare l’attività di controllo, anche solo in via potenziale; diversamente le stesse costituirebbero violazioni meramente formali, per le quali l’articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, dispone al comma 5-bis (...) la non punibilità, trattandosi di violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta, ovvero sul versamento del tributo e che non pregiudicano l’attività di controllo svolta dall’Amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 77/E del 3 agosto 2001)”*. Viene quindi fornito un elenco esemplificativo delle violazioni definibili in quanto “formali”. Per un ulteriore approfondimento, si veda D. Liburdi – M. Sironi, “Completato il quadro delle istruzioni per regolarizzare le violazioni formali” in Il fisco n. 15/2019.

⁴⁹² In relazione all’art. 12, comma 1, la circolare ministeriale 180 del 1998 – come indicato, illustrativa dei nuovi principi del sistema sanzionatorio – ha specificato che il concorso materiale comprende solo violazioni di tipo formale, cioè *“non idonee ad incidere sulla determinazione dell’imponibile o liquidazione anche periodica del tributo”*.

⁴⁹³ Dello stesso tenore, le spiegazioni della circolare 180/1998 sulla norma di cui all’art. 13, comma 4 (poi abrogata dall’art. 7, comma 1, lett. b, D.Lgs. 32/2001); con particolare riguardo alle violazioni che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, viene fatto osservare che *“rientrano nella suddetta tipologia tutte le violazioni formali (particolarmente numerose in certi settori impositivi, come quello dell’IVA), nonché talune violazioni di natura potenzialmente sostanziale, a condizione che le stesse, nel caso concreto, non abbiano inciso sulla determinazione e sul versamento dell’imposta”*. Si può notare come il documento di prassi sembra individuare una nuova tipologia di violazioni, quelle “potenzialmente” sostanziali, comunque riconducibili al *genus* delle violazioni formali: un esempio lo si può rinvenire nel caso di una fattura relativa ad un’operazione imponibile che è stata emessa o annotata con un ritardo talmente esiguo da consentire comunque la computazione dell’imposta “a debito” nella liquidazione periodica di competenza.

⁴⁹⁴ Sul punto, si rinvia ad A. Giovannini, “Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria”, in Diritto e pratica tributaria, fasc. 1, 1997.

Il distinto concetto di violazione “meramente” formale, invece, prenderà vita con la Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) il cui art. 10, comma 3 - primo capoverso - stabilisce che *“le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione (...) si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta”*: viene così collegata a tale tipo di irregolarità una irrilevanza sostanziale in ordine al trattamento sanzionatorio.⁴⁹⁵

Sulla base, quindi, dell’articolo 16 della medesima Legge 212/2000 (che consente al Governo di emanare “disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti” come tali necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dallo Statuto stesso) l’art. 7, D.Lgs. 32/2001 ha introdotto il comma 5-bis all’interno dell’articolo 6, D.Lgs. 472/1997, secondo cui: *“non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e sul versamento del tributo”*.⁴⁹⁶

Ecco quindi che, affinché possa emergere la natura “meramente formale” di una violazione, devono sussistere congiuntamente due condizioni negative, essendo richiesto che la stessa:

- non arrechi pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo (elemento che lo distingue dal concetto di violazione formale)⁴⁹⁷
- non incida sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e sul versamento del tributo.⁴⁹⁸

⁴⁹⁵ Per un approfondimento, si veda M.V. Serranò, “Le condizioni di non punibilità nelle violazioni formali” in *Corriere tributario*, fasc. 9, vol. 25, 2002, nonché L. Del Federico, “Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali” in *Rassegna tributaria*, fasc. 3, vol. 46, 2003

⁴⁹⁶ È stato rilevato in dottrina (si veda, su tutti, Alemanno-Ricca, “Ancora una nuova nozione di violazione formale?” in *Corriere tributario* n. 16/2001) che la previsione di cui all’art. 7, D.Lgs. 32/2001 potrebbe porsi in una posizione di illegittimità rispetto all’art. 10, comma 3, L. 212/2000 per eccesso di delega. Con riferimento alle violazioni meramente formali, infatti, il Governo non veniva delegato ad individuare le condotte che risultavano essere non più sanzionate, ma semplicemente ad apportare all’ordinamento quelle modifiche strettamente necessarie a garantire la coerenza con i principi ispiratori della Legge n. 212/2000. Viene quindi fatto notare che la norma delegata sembra aver “coniato” una nozione nuova di violazione meramente formale, andando probabilmente oltre la previsione introdotta dallo Statuto. In altre parole, l’intervento del Legislatore delegato sembra aver introdotto un *quid novi* rispetto alla norma delegante.

⁴⁹⁷ Interessante sul punto, la riflessione di P. Sorignani – A. Rocchi (in “La difficile distinzione tra violazioni formali e sostanziali” in *Corriere tributario* n. 25/2001) sulla condizione di “non ostacolare un’attività di accertamento in corso (come visto, riferibile alla nozione di violazione formale rispetto a quella di “non arrecare pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo” (collegata alla violazione meramente formale): *“sembrerebbe che, se nella prima (definizione) la <<constatazione>> sull’effettiva portata ostativa della violazione al controllo fiscale poteva essere fatta ex post (<<...accertamento in corso>>), rendendo più semplice il giudizio, nella seconda l’Ufficio che si trovi a valutare la formalità o meno della sanzione deve esperire un giudizio sul <<potenziale>> carico ostativo a tutti i futuri possibili accertamenti dell’Amministrazione [...] ne consegue, altresì, che ci saranno numerose violazioni <<di confine>> in cui non sarà univoco il giudizio sulla formalità o sostanzialità della violazione”*.

⁴⁹⁸ Al paragrafo 3.1 della circolare ministeriale n. 77 del 2001 (richiamata da ultimo, come visto, dalla circolare 11/2019) viene affermato che la natura formale di una violazione è più spesso ravvisabile negli illeciti punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legate cioè all’ammontare del tributo. Ulteriori indicazioni si ravvisano nella parte della circolare in cui viene rappresentato che determinate violazioni “potenzialmente” idonee ad incidere negativamente sull’attività di controllo (e che quindi, in quanto tali, risulterebbero sanzionabili), come ad esempio, le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni di cui all’art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, non risultano punibili nell’eventualità in cui - a fronte di una pronta regolarizzazione - non abbiano ostacolato l’azione dell’Ufficio. Secondo R. Fanelli - “Nessuna sanzione per le violazioni formali che non pregiudicano i controlli” in

Da una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni sopra richiamate, emerge che il carattere “formale” della violazione non risiede tanto nell’assenza di evasione (intesa come sottrazione di imposta alle ragioni dell’Erario) quanto nella mancanza di offensività della condotta posta in essere dal contribuente rispetto ai beni pubblici tutelati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione, i quali si concretizzano rispettivamente, in una “giusta” contribuzione e nel buon andamento della Pubblica Amministrazione.

Le discipline sopra rappresentate lasciano emergere un problema di ordine applicativo, collegato alla circostanza che l’analisi della reale offensività del comportamento perpetrato dal soggetto può essere compiuta unicamente “a posteriori”: e cioè, in sede amministrativa o giudiziaria, ove verrà valutata la fattispecie concreta realizzata dal contribuente.⁴⁹⁹

Solo che – al momento del passaggio dalle nozioni ai casi pratici – l’identificazione delle violazioni formali o meramente tali, non sembra così immediata, con tutto ciò che ne consegue per il contribuente non solo in termini di trattamento sanzionatorio, ma anche di potenziale disconoscimento di specifici diritti (ad esempio quello di detrazione IVA).

Si vuole quindi analizzare la giurisprudenza più recente al fine di individuare alcune ipotesi particolari in cui possa escludersi o meno la presenza di violazioni sostanziali.

Punto di partenza del nostro *excursus* è la pronuncia della Corte di Cassazione n. 14401 del 25 giugno 2014, in tema di sanzioni derivanti da tardiva fatturazione degli anticipi ricevuti dai clienti, poi eseguita contestualmente al saldo.⁵⁰⁰

Corriere tributario n. 37/2001 - da tale passaggio, l’Amministrazione finanziaria sembra attribuire notevole importanza alla regolarizzazione *ex post* effettuata dal contribuente.

⁴⁹⁹ Così A. Giovannini – L. Trombella, “Violazioni <<formali>> e omessa annotazione delle dichiarazioni d’intento IVA” in GT- Rivista di giurisprudenza tributaria n. 2/2014, che spiegano come tra l’art. 10, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente e l’art. 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997, non vi sono contraddizioni o difformità sostanzialmente apprezzabili, se vengono interpretate nel senso di “ritenere che anche nel diritto amministrativo tributario l’illecito debba sostanziarsi nell’offesa di un bene giuridico, identificabile, da un lato, nella <<giusta>> contribuzione e dall’altro, nel buon andamento della Pubblica amministrazione, tutelati rispettivamente dall’art. 53 e dall’art. 97 Cost. Previsioni che non dettano soltanto garanzie a favore del contribuente, ma impongono ad esso un duplice dovere di <<lealtà>>: contribuire alle pubbliche spese in misura corrispondente alla propria capacità contributiva (...) e collaborare, secondo la regola della buona fede oggettiva, all’attività di accertamento dello Stato, inteso come amministrazione, o, se si preferisce, adempiere, secondo quella regola, all’attuazione di tutti i doveri strumentali ai compiti accertativi dello Stato”.

⁵⁰⁰ La pronuncia è segnalata da L. Ambrosi, “Le violazioni formali e meramente formali alla luce della giurisprudenza” in Il fisco n. 35 del 2014. L’Autrice svolge una rassegna della giurisprudenza di legittimità e di merito sull’argomento, rappresentando nelle proprie conclusioni finali – come aveva già fatto in tema di “incertezza normativa” (capitolo 3, par. 2, nota 412) – alcuni consigli pratici da porre in essere in sede di contenzioso: “alla luce delle diverse interpretazioni della giurisprudenza, non è certo possibile affermare con assoluta certezza quali possano essere violazioni meramente formali. Tuttavia, quando l’Agenzia contesta un comportamento adottato dal contribuente al quale in concreto non è conseguito alcun debito d’imposta ovvero pregiudizio all’azione di controllo, vale la pena, in sede di impugnazione, evidenziare tali circostanze al fine di chiedere la disapplicazione della sanzione. In tali ipotesi, potrebbe risultare opportuno dimostrare con ogni mezzo gli strumenti a disposizione dell’Ufficio, grazie ai quali l’omissione compiuta dal contribuente, ad esempio, non avrebbe inciso sull’azione di accertamento, così come va provato che, anche in assenza dell’irregolarità commessa, la situazione nei fatti non avrebbe comportato maggiore imposta da versare. Quando poi, oltre alla sanzione, l’Agenzia disconosce un diritto (come ad esempio la detrazione dell’IVA), è necessario dimostrare che, a prescindere dall’eventuale irregolarità commessa, i requisiti sostanziali erano presenti. In quest’ultimo caso, potrebbe essere opportuno dare rilievo, eventualmente, all’assenza di contestazione in tal senso da parte dell’Ufficio. Vale a dire che, se a causa dell’irregolarità formale, l’Agenzia ha disconosciuto la detrazione dell’IVA, ma non ha contestato nel merito la spettanza di tale diritto, può essere opportuno evidenziare la circostanza al Collegio.

La Suprema Corte spiega inizialmente come il concetto di “violazione meramente formale” sia da riferire alle ipotesi in cui *“manchi ogni offensività della violazione”*, sia in ordine alla corretta determinazione della base imponibile ed al versamento del tributo, che in relazione all’esercizio dell’attività di controllo.⁵⁰¹

La Cassazione ritiene quindi che il ritardo nelle fatturazioni, *“in quanto comporta la violazione di un obbligo direttamente e strettamente strumentale alla determinazione e alla riscossione dell’imposta, è potenzialmente idoneo ad ostacolare il controllo e, di regola, incide sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e sul versamento e, dunque, non costituisce una <<mera violazione formale>>, anche ove non abbia comportato sottrazione di materia imponibile”*.⁵⁰²

Interessante anche la fattispecie affrontata dalla Cassazione con la sentenza n. 25871 del 23 dicembre 2015⁵⁰³: in sede di verifica, l’Amministrazione finanziaria rilevava come una società tenesse i registri IVA/acquisti unicamente con sistemi “meccanografici” (oggi diremmo in modalità digitale), trascurando però che il contenuto dei medesimi dovesse essere trascritto in formato cartaceo entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale.

Tuttavia, è pur vero che tali e tante ipotesi varrebbe la pena fossero disciplinate in misura precisa, al fine di evitare disparità di trattamento a seconda dell’Ufficio accertatore o della Commissione giudicante”.

⁵⁰¹ Sotto questo profilo – osservano i giudici di legittimità – l’art. 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997 costituisce esplicitazione di quanto era già implicito nell’aggettivo “mera” anteposto all’espressione “violazione formale senza alcun debito di imposta”, così come contenuta nell’art. 10, comma 3, L. 212/2000. Viene quindi implicitamente fugato dalla Suprema Corte ogni dubbio circa un eventuale “eccesso di delega” nel senso sopra rappresentato alla nota 444.

⁵⁰² In seconda battuta, la Cassazione tiene a precisare come l’istituto del cumulo giuridico - ex art. 12, D.Lgs. 472/1997 - non possa essere applicato alle violazioni meramente formali: *“occorre ora valutare il rapporto tra le violazioni non incidenti sull’imponibile (“formali”, ma non “meramente formali”) e le violazioni “formali” menzionate dal D.Lgs. n. 472, art. 12, comma 1. Poiché le violazioni “meramente formali” di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, ed al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5-bis, non sono punibili, esse non possono identificarsi nelle “violazioni formali” di cui al D.Lgs. n. 472, art. 12, comma 1, richiamato dalla sentenza impugnata per cassazione (il richiamo, data la fattispecie esaminata nel presente giudizio, deve intendersi limitato all’ipotesi in cui vengano commesse, “con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione”). Tale comma, infatti, presuppone proprio la punibilità delle suddette violazioni, prevedendo per le corrispondenti sanzioni il cumulo giuridico (cioè la sanzione prevista per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio). Analogo discorso, sia detto qui per inciso, vale anche in tema di condoni e sanatorie previsti per le “violazioni formali”; condoni e sanatorie che, evidentemente, presuppongono, per la loro applicazione, la punibilità di tali violazioni. Occorre, perciò concludere che, ai fini del cumulo giuridico previsto dall’indicato art. 12, comma 1, è necessario che per le “violazioni formali” da esso indicate non operi la sopra menzionata causa di non punibilità (non siano, cioè, “meramente formali”) e che, allo stesso tempo, le violazioni non incidano sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e sul versamento del tributo”*. In conclusione, la Suprema Corte – rilevato che la tardività della fatturazione non alterava l’imponibile, ma era comunque idonea ad ostacolare l’accertamento dell’IVA – ha ritenuto che le relative violazioni “formali” potessero rientrare nel “concorso materiale omogeneo” di cui all’art. 12, comma 1, D.Lgs. 472/1997. Per un approfondimento, L. Lovecchio, “Cumulo giuridico: i dubbi su concorso materiale formale e continuazione” in Il fisco n. 19/2015; A. Giovannini-P. Murciano, “Cumulo giuridico, sanzioni per tardiva fatturazione e principio di concreta offensività” in Corriere tributario n. 42/2014; A. Borgoglio, “La tardiva fatturazione plurima sconta una sola sanzione” in Il fisco n. 29/2014.

⁵⁰³ Sentenza che trova il commento di F. Menti – “Le scritture contabili tenute con sistemi meccanografici e le violazioni sostanziali e formali di tenuta” in Diritto e Pratica Tributaria – che osserva sul tema in discussione: *“diventa difficile stabilire in maniera oggettiva quando la violazione deve essere intesa come meramente formale per non pregiudicare l’attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria se non vengono definiti parametri utili a specificare quali sono le ipotesi in cui si verifica pregiudizio all’esercizio dell’attività. La conseguenza risulta essere quella di avere una nozione di violazione sostanziale assai ampia in cui possono essere comprese violazioni che incidono anche marginalmente sull’attività di controllo”*. Si vuole precisare come i principi espressi nella pronuncia in esame sono stati più di recente richiamati dall’ordinanza Cass. n. 990 del 17 gennaio 2018.

L'Ufficio riteneva quindi che – in vacanza di tale adempimento – i registri informatici non avessero valore fiscale e di conseguenza, procedeva a disconoscere il diritto alla detrazione IVA in relazione alle fatture per le quali mancava la registrazione.⁵⁰⁴

Preliminarmente, la Suprema Corte osserva sul punto come nel corso del giudizio di merito era stato rilevato che - sebbene la contribuente non avesse tenuto regolarmente i registri IVA - dalla stampa dei dati contabili contenuti nel computer aziendale i verificatori avevano comunque potuto riscontrare che le informazioni inserite corrispondevano a quelle indicate nelle dichiarazioni IVA presentate dalla società; venivano quindi individuate tutte le fatture rilevanti ai fini IVA, di cui era stata (in senso lato) omessa l'annotazione nel registro degli acquisti.

In base a tali presupposti di fatto, la Suprema Corte riconosceva comunque al contribuente la spettanza del diritto alla detrazione IVA, richiamando la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea ed in particolare i principi espressi nel caso "Idexx"⁵⁰⁵, secondo cui "i requisiti sostanziali esigono – come emerge dall'art. 17, paragrafo 2, lett d) della Sesta direttiva – che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili".

Conclude quindi la Cassazione che *"in presenza di una violazione formale (intesa come inadempimento ad un obbligo contabile distinto dalle condizioni essenziali previste dalla direttiva IVA per l'esercizio del diritto di detrazione), la questione da risolvere ai fini della detrazione è esclusivamente di natura probatoria: l'infrazione è da ritenersi irrilevante sul piano del rapporto impositivo laddove l'Amministrazione finanziaria disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa"*.

Rimanendo in tema di imposta sul valore aggiunto, all'interno della sentenza n. 28709 del 30 novembre 2017, la Corte di Cassazione evidenziava che – in assenza della prova circa la presenza dei requisiti fissati dall'art. 8, comma 1, DPR 633/1972 (effettivo trasferimento dei beni al di fuori del territorio dell'Unione Europea e carattere oneroso della cessione) – le operazioni poste in essere⁵⁰⁶ non potevano essere qualificate come "non imponibili" ai fini

⁵⁰⁴ Per completezza, si vuole evidenziare l'attuale portata dell'art. 7, comma 4-quater, DL 357/1994 (il cui ambito di applicazione è stato esteso dal DL 119/2018 anche al registro dei corrispettivi) secondo cui, in deroga a quanto previsto dal comma 4-ter, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici, *"è in ogni caso considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica, gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza"*. Per un approfondimento di tale disposizione nel contesto della richiamata sentenza della Cassazione, si veda M. Peirolo, "L'omessa registrazione non condiziona l'esercizio della detrazione IVA" in Corriere tributario n. 13/2016.

⁵⁰⁵ Di cui si è fatto già cenno al Cap. II, par. 3, nota 252 in tema di "reverse charge".

⁵⁰⁶ Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria aveva riqualificato le cessioni all'esportazione di materie prime – effettuate dal contribuente nei confronti di un soggetto estero – in cessioni di beni "in conto lavoro" sulla base di contratti di servizio stipulati tra le società.

IVA: di conseguenza, non concorrevano alla formazione del relativo *plafond* ⁵⁰⁷, determinando l'illegittimità dei successivi acquisti effettuati in sospensione d'imposta.

Nel affrontare quindi l'aspetto sanzionatorio, i giudici di legittimità confermavano un proprio orientamento, secondo cui *“in tema di IVA, l'inadempimento degli obblighi di versamento dell'imposta dovuta, in conseguenza dell'erronea registrazione di fatture per operazioni effettuate in esenzione di imposta relative all'anno precedente – eccedente i limiti del plafond di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 8, comma 1, lett. c) – non costituisce violazione meramente formale, in quanto non rispondente ai due concorrenti requisiti di non arrecare pregiudizio all'esercizio delle operazioni di controllo e, al contempo, di non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo”*.

In sede di commento delle argomentazioni poc'anzi esposte, è stata evidenziato ⁵⁰⁸ che – venendo meno l'applicazione di cause esimenti – l'irrogazione di una sanzione di importo almeno pari all'IVA dovuta potrebbe ledere il principio di neutralità, risultando tale misura come un secondo versamento d'imposta rispetto a quella già richiesta in sede di accertamento, senza che questa volta il relativo pagamento possa essere detratto.

Sullo stesso tema, si segnala la pronuncia della Cassazione n. 19366 del 20 luglio 2018: nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria contestava al contribuente il mancato rispetto dell'obbligo indicato dall'art. 8, comma 4, DPR 633/1972, il quale prevede che – nell'eventualità in cui venga stipulato un contratto di affitto di azienda – il trasferimento del *plafond* IVA dev'essere oggetto di apposita comunicazione telematica all'Ufficio competente.

⁵⁰⁷ Il termine *plafond* nel sistema dell'IVA viene comunemente utilizzato per definire il limite entro il quale gli esportatori abituali possono effettuare acquisti e importazioni senza applicazione dell'IVA (art. 8, comma 2, DPR n. 633/1972, integrato dal DL 746/1983 e successive modifiche). Il beneficio consiste nella possibilità per l'esportatore abituale di “acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta, nei limiti del plafond disponibile”. Nell'ordinamento nazionale, il beneficio concesso agli esportatori abituali di poter effettuare acquisti di beni e servizi nonché importazioni senza applicazione dell'IVA, risponde alla concreta esigenza di evitare che questi soggetti, effettuando per una parte rilevante della loro attività operazioni con l'estero in regime di non imponibilità IVA, risultino penalizzati finanziariamente all'atto della liquidazione periodica dell'imposta. In tale sede, infatti, in relazione agli acquisti per i quali sia stata assolta o addebitata in via di rivalsa l'IVA a monte (ed esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta) non essendoci a valle il relativo incasso (in quanto vengono realizzate operazioni non imponibili) emergerebbe un'eccedenza IVA detraibile, il cui recupero – anche attraverso una richiesta di rimborso – non sarebbe del tutto immediato, pur solo limitandosi alla tempistica fisiologica per poterlo erogare. Per ogni approfondimento del caso, si rinvia a R. Portale, IVA 2019, Giuffrè.

⁵⁰⁸ Si veda L. Ugolini, “Esportazioni in conto lavorazione e comportamento concludente” in Corriere tributario n. 10/2018. Riguardo alla disciplina, il Commentatore osserva innanzitutto come il disconoscimento (sotto il profilo IVA) dell'esportazione, incide sulla determinazione del plafond, con la conseguente ripresa a tassazione degli acquisti e importazioni effettuate dall'operatore economico mediante l'utilizzo di lettere d'intento; in tale circostanza trova applicazione l'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997, il quale, come noto, prevede la gravosa sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta che, a differenza di altre misure, non è stata modificata dal D.Lgs. 158/2015. Ciò premesso, Ugolini aggiunge che *“la sanzionabilità del cd. splafonamento, infine, potrebbe porsi in contrasto con il principio di proporzionalità più volte espresso dalla Corte di Giustizia, secondo cui <<per quanto riguarda, poi, la parte della sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, è sufficiente ricordare che la Corte ha già dichiarato che una siffatta modalità di determinazione dell'importo della sanzione – senza che sussista una possibilità di gradazione del medesimo – può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione>>”*. (viene richiamata al riguardo la pronuncia del caso Equoland, C-272/13 del 17.07.2014).

Nel decidere la questione in senso favorevole al contribuente e percorrendo un approccio equitativo, la Suprema Corte osserva che: *“la condotta ascritta al contribuente – seppure formalmente non corretta – si risolve in una mera irregolarità dichiarativa in quanto la volontà di avvalersi del plafond è stata comunque veicolata mediante la registrazione del contratto, sicché la stessa non può concretizzare un effettivo illecito avente ad oggetto il mancato versamento di imposte, occorrendo che esso sussista effettivamente e che abbia causato un concreto danno erariale”*.⁵⁰⁹

A chiusura di questa rassegna della giurisprudenza di legittimità in ordine al tema che stiamo trattando, si vuole analizzare una pronuncia molto “vivace” della Corte di Cassazione anche in considerazione dei suoi profili europei: la sentenza n. 23506 del 28 settembre 2018.

Nel caso di specie, un contribuente aveva indicato in dichiarazione un credito IVA non spettante: l'Amministrazione procedeva quindi ad applicare una sanzione pari al 100%⁵¹⁰ dell'importo indebitamente indicato a credito, sebbene la relativa richiesta di rimborso non si fosse concretizzata (anche grazie ad una comunicazione “irrituale” dell'interessato con cui notiziava l'Ufficio dell'errore commesso).

La Suprema Corte – chiamata a valutare la legittimità del trattamento sanzionatorio applicato al contribuente – ha ritenuto che la violazione di cui si discute non presenti un carattere “meramente formale”: ciò in quanto la dichiarazione contenente l'errata indicazione di quell'importo *“era senz'altro idonea ad arrecare pregiudizio alle azioni di controllo, incidendo sulla verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria della sussistenza e dell'entità di quel preteso credito”*.

Di conseguenza – spiega la Cassazione – la richiesta di rimborso di una imposta non dovuta *“integra una violazione di pericolo che non è meramente formale e non ricade, pertanto, nell'ambito applicativo dell'art. 10, comma 3, della L. n. 212/2000”* ed un tanto, a prescindere dall'effettiva percezione o meno della somma richiesta a rimborso.

Esauriti gli aspetti normativi della tematica in esame, la Suprema Corte si concentra poi sull'entità del trattamento sanzionatorio, richiamando in proposito la giurisprudenza comunitaria che osserva come *“la determinazione dell'importo della sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, senza alcuna possibilità di gradazione, può eccedere il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione”*.⁵¹¹

⁵⁰⁹ La sentenza è commentata da F. Gallio – “Costituisce mera irregolarità formale l'omessa comunicazione del trasferimento del plafond IVA” in Il Fisco n. 35/2018 – che evidenzia come *“del resto, in ambito IVA, è stato sostenuto che, in presenza di una violazione formale, intesa come inadempimento di un obbligo distinto dalle condizioni essenziali previste dalle Direttive IVA per l'esercizio della detrazione, la questione da risolvere è esclusivamente di natura probatoria. In questo senso, l'infrazione è da ritenersi emendabile sul piano del rapporto impositivo laddove si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa”*.

⁵¹⁰ Ai sensi dell'art. 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997, secondo cui: *“se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta, ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal 90 al 180% (dal 100 al 200% prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 158/2015) della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato”*.

⁵¹¹ Ancora una volta, viene ripresa la sentenza “Equoland”, causa C-272/13. Al riguardo, si osserva che la sentenza della Corte di Cassazione n. 23506/2018 è stata segnalata da S. Armella, “Il credito IVA indebitamente dichiarato

Al riguardo, i giudici di legittimità hanno ritenuto che l'entità minima fissata dalla norma di cui all'art. 5, comma 4 del decreto citato (come detto, attualmente pari al 90% dell'imposta) e l'impossibilità di poter adeguare il trattamento sanzionatorio alle circostanze specifiche del caso concreto, portano ad una lesione del principio di proporzionalità di derivazione comunitaria ⁵¹², così come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea. ⁵¹³

Secondo questa prospettiva, sorge la necessità di tener debitamente conto della natura e della gravità della violazione commessa dal contribuente: la Cassazione conferisce quindi al giudice di merito ⁵¹⁴, il compito di graduare la misura della sanzione alla luce delle circostanze specifiche che sono emerse in concreto nel caso in esame. ⁵¹⁵

A tal proposito, si vuole evidenziare come – in una particolare occasione – sono stati gli stessi giudici di merito a richiamare il principio di proporzionalità di matrice comunitaria, al fine di superare le criticità derivanti dall'applicazione di una specifica norma di legge e del conseguente trattamento sanzionatorio.

Ci si riferisce alla sentenza della CTR Lombardia n. 142/27/2012 ⁵¹⁶ che ha ritenuto come la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'IVA – così come prevista dall'art. 7, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997 vigente *ratione temporis* ⁵¹⁷ ed applicata al fornitore che

e non utilizzato non costituisce mera violazione formale” in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 1/2019. L'Autrice procede anche ad effettuare una ricognizione della giurisprudenza comunitaria sul punto.

⁵¹² Con riferimento al principio di proporzionalità di matrice europea, viene evidenziato in dottrina (si veda Trattato di diritto sanzionatorio tributario, a cura di A. Giovannini, A. Di Martino, E. Marzaduri, Milano, 2016, p. 1373) che il sistema sanzionatorio amministrativo-tributario nazionale non si basa unicamente su un criterio quantitativo legato all'ammontare dell'imposta evasa, dovendo uniformarsi anche al parametro della capacità contributiva effettiva nonché al principio di uguaglianza.

⁵¹³ Si veda ancora la pronuncia CGUE del 26 marzo 2015, caso Macikowski, C-499/13. Per un commento della richiamata decisione, si veda A. Franco, “Presunzioni legali di cessione e di acquisto, principio di proporzionalità e valutazione del giudice nazionale” in Rassegna tributaria n. 2/2017

⁵¹⁴ A titolo esemplificativo, la presenza di una violazione di tipo sostanziale è stata esclusa nelle seguenti pronunce di merito:

- CTP Vercelli n. 32/04/2010, relativa ad un caso in cui il contribuente aveva erroneamente utilizzato il modello F23 anziché quello F24, indicando contestualmente un codice tributo errato;
- CTR Puglia n. 1110/07/2014, in tema di mancata comunicazione in dichiarazione, da parte della consolidante, dell'utilizzo in compensazione di un credito IVA del “gruppo”, avvenuto mediante F24.

Violazioni di tipo sostanziale sono state invece rilevate in queste fattispecie:

- CTP Cagliari n. 106/04/2013, riguardo alla mancata compilazione del quadro RW in relazione ad azioni di società straniere detenute all'estero e come tali, non dichiarate;
- CTR Toscana n. 2059/07/2017 che ha previsto l'applicazione della sanzione in un caso di trasmissione di dichiarazione integrativa con rettifica in diminuzione del credito d'imposta collegato a ritenute d'acconto, senza che il contribuente avesse provveduto a regolarizzare la differenza non versata.

⁵¹⁵ Sul punto, il richiamo è alla pronuncia della CGUE sul caso “Rodopi – M 91”, C-259/12. Per un approfondimento, si rinvia a F. Aquilanti, “Le sanzioni tributarie amministrative per le violazioni della disciplina IVA al vaglio europeo di proporzionalità” in Rassegna tributaria n. 3/2014

⁵¹⁶ La pronuncia viene richiamata da Giovannini-Trombella in “Violazioni formali e omessa annotazione delle dichiarazioni d'intento IVA” cit., assieme alla sentenza della CTP Varese n. 15/12/2013, poi confermata da CTR Lombardia n. 5601/19/2014.

⁵¹⁷ “È punito con la sanzione prevista al comma 3 [dal 100 al 200% dell'imposta] il cedente o prestatore che omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione di cui all'articolo 1, comma 1, lett. c), ultimo periodo, del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, o la invia con dati incompleti o inesatti”. Per un approfondimento della disciplina vigente prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 158/2015, si rinvia a N. Forte – P. Formica, “Errori, omissioni e sanzioni nella comunicazione dei dati delle dichiarazioni d'intento” in Corriere tributario n. 26/2005.

avesse mancato di trasmettere all'Amministrazione finanziaria i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento rilasciate dall'esportatore abituale ⁵¹⁸, risultasse del tutto sproporzionata nel caso in cui le operazioni sottostanti si fossero rivelate pienamente regolari (come confermato dalla stessa Guardia di Finanza a conclusione della verifica fiscale in oggetto).

Quali precursori delle modifiche che, di lì a poco, il D.Lgs. 158/2015 avrebbe apportato al suddetto art. 7, comma 4-bis ⁵¹⁹, i giudici di merito erano del parere che risultasse più equa l'irrogazione di una sanzione fissa ⁵²⁰, considerato che nessun danno era stato cagionato all'Erario stante la mancanza dell'imposta evasa.

In conclusione, la CTR evidenziava come era emersa una lesione *“dei principi generali del diritto comunitario ed, in particolare, del principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità della violazione”*.

A ben vedere, in considerazione delle nuove modifiche recentemente apportate all'art. 7, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997 da parte del Decreto Crescita 2019 ⁵²¹ – il quale ha ripristinato la sanzione dal 100 al 200% dell'imposta da applicare al fornitore che effettua cessioni o prestazioni senza aver prima riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate da parte dell'esportatore abituale – i

⁵¹⁸ In breve, la volontà di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta deve risultare (secondo quanto previsto dalla disciplina tributaria): “da apposita dichiarazione, redatta in conformità al modello approvato con Decreto del Ministero delle Finanze, contenente l'indicazione del numero di partita IVA del dichiarante nonché l'indicazione dell'Ufficio competente nei suoi confronti, trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica”. In presenza dei requisiti normativi previsti per l'acquisizione dello status di esportatore abituale e a seguito dell'assolvimento delle formalità (presentazione della lettera d'intento) il contribuente può effettuare acquisti di beni e servizi nonché importazioni di beni, senza pagamento dell'IVA, fino a concorrenza dell'ammontare delle cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate, registrate nel periodo di riferimento (anno solare o dodici mesi precedenti). In ordine alla qualifica di esportatore abituale, la normativa specifica che con tale termine deve intendersi il soggetto che, per l'appunto, nel corso dell'anno solare precedente, ovvero nei dodici mesi precedenti, abbia registrato cessioni all'esportazione per un ammontare di corrispettivi superiore al 10% del volume d'affari.

⁵¹⁹ In particolare, l'art. 15, D.Lgs. 158/2015 introduceva una sanzione fissa da euro 250 a euro 2000 per “il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni di cui all'art. 8, comma 1, lett. c) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate, prevista dall'articolo 1, comma 1, lett. c) del decreto legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17”. Si può notare come, a partire dal 1° gennaio 2015, l'onere di trasmettere le dichiarazioni di intento spetti all'esportatore abituale e non più al fornitore, restando comunque in capo a quest'ultimo il compito di controllare l'avvenuta comunicazione dei dati. Al riguardo si vuole evidenziare come la Relazione illustrativa allo schema del decreto legislativo – nel rappresentare come il fornitore debba accertarsi di ricevere la dichiarazione di cui deve riscontrare telematicamente l'avvenuto rilascio da parte dell'Agenzia delle Entrate, così da non incorrere nella sanzione di cui al comma 4-bis dell'articolo 7, decreto legislativo n. 471/1997 – parla di “diversa modalità dell'adempimento” rispetto al passato. Sul punto, M. Peirola – “Il nuovo obbligo di comunicazione delle lettere d'intento in capo all'esportatore abituale”, in Il fisco n. 48/2014 evidenzia come in tal caso, l'obbligo di comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento sia stato ridefinito sul piano oggettivo e soggettivo.

⁵²⁰ In specie, la CTR compie un parallelismo con l'ipotesi affrontata dalla circolare n. 10 del 16.03.2005 (par. 9.3), ove veniva spiegato che, nel caso in cui il contribuente – pur non avendo comunicato i dati della dichiarazione di intento ricevuta dall'esportatore abituale – non abbia poi effettuato forniture in sospensione di IVA, tale situazione configurava una violazione formale da sanzionare in misura fissa secondo la previsione dell'art. 11, comma 1, lett. a) D.Lgs. 471/1997 che punisce “con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2000, l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria (...) in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto (...)”.

⁵²¹ Per un approfondimento, si rinvia a F. Gavioli, “Dichiarazioni di intento: novità e semplificazioni” in L'IVA n. 8 del 2019

giudici nazionali potrebbero far rivivere le argomentazioni esposte nel 2014 dalla CTR Lombardia, constatando una lesione del principio di proporzionalità comunitario a fronte della misura introdotta dal DL 34/2019.⁵²²

A maggior ragione che – mentre all’epoca della pronuncia dei giudici milanesi, il fornitore aveva l’importante onere di trasmettere egli stesso all’Amministrazione finanziaria le dichiarazioni di intento rilasciate dall’esportatore abituale – all’attualità deve soltanto effettuare un riscontro dell’avvenuta presentazione delle medesime per via telematica da parte di quest’ultimo.

In conclusione e chiudendo idealmente il cerchio con quanto esposto nella parte iniziale del presente lavoro⁵²³, si ritiene che il Legislatore dovrebbe valutare con attenzione (in termini di future ipotesi di riforma) i casi in cui i giudici di legittimità o di merito procedono a “rideterminare” la sanzione irrogata dall’Ufficio in quanto ritenuta lesiva del principio di proporzionalità di derivazione comunitaria: situazione che, come abbiamo visto, interviene nelle ipotesi in cui i contribuenti – pur avendo commesso un illecito che non riveste i caratteri della violazione formale o meramente tale – incorrono comunque in una misura eccessivamente gravosa rispetto all’effettivo danno subito dall’Erario.

⁵²² Si vedano sul punto G. Giuliani – M. Spera, “Modifiche per termini di emissione delle fatture e dichiarazioni di intento” n. 32/2019, che evidenziano l’inasprimento della sanzione contenuta all’interno dell’art. 7, comma 4-bis che passa per l’appunto da un ammontare calcolato in misura fissa (da 250 a 2000 euro) ad una sanzione proporzionale dal 100 al 200% dell’imposta: *“la lettera della norma indurrebbe a ritenere che questa sia contraria ai principi di proporzionalità, più volte segnalati dalla Corte di Giustizia UE come principio irrinunciabile nell’ambito dell’IVA. Al riguardo (...) gli scriventi ritengono la nuova sanzione eccessiva e non in linea con i dettami europei dell’IVA”*.

⁵²³ Ci si riferisce al paragrafo 1 del capitolo I, intitolato *“Attuazione ed applicazione del principio di proporzionalità: la Corte di Giustizia Europea indica la strada al Legislatore e ai giudici nazionali”*.

Conclusioni – Alla ricerca di una revisione “culturale” oltre che sistemica

Da una lettura dei contributi citati nel corso del presente lavoro, emerge come – sia in ambito amministrativo che giurisprudenziale – le sanzioni tributarie sono ancora troppo spesso considerate una “conseguenza automatica” della violazione commessa.⁵²⁴

E questo, all’interno di un ordinamento che non fornisce adeguati strumenti di riduzione e graduazione della penalità applicabile, a fronte di un sistema sanzionatorio fondamentalmente legato al *quantum* accertato dall’Amministrazione finanziaria.

Si pensi al classico caso della “dichiarazione infedele”, come disciplinato dall’art. 1, comma 2, D.lgs. 471/1997: disposizione che prevede una sanzione amministrativa che va dal 90 al 180% della maggiore imposta dovuta.⁵²⁵

Al riguardo, una sanzione che può arrivare ad una misura pari quasi al doppio dell’importo recuperato, potrebbe risultare penalizzante in determinate circostanze: vuoi perché il caso di specie era fonte di perplessità circa l’interpretazione della norma; vuoi perché, di base, il valore economico dello stesso risultava particolarmente elevato; situazioni a cui potrebbe aggiungersi un profilo di sostanziale “buona fede” a caratterizzare la condotta del contribuente.

A parziale temperamento del carattere “afflittivo” della forbice individuata, si osserva come l’ordinamento prevede la disapplicazione totale delle sanzioni in presenza di una “obiettiva incertezza della legge”: una condizione, quindi, da “*o bianco, o nero*”, non essendo previste riduzioni sanzionatorie intermedie da rapportare ai diversi livelli di dubbio che possono rivestire una data fattispecie.

Quale conseguenza di questo carattere assoluto – a fronte di una ricerca nell’ambito della giurisprudenza di merito – è emerso come tale meccanismo venga adoperato pochissime volte e per casi del tutto residuali.

Trova invece maggior riscontro in sede di Commissioni tributarie, la disposizione di cui all’art. 7, comma 4, D.Lgs. 472/1997 che prevede una riduzione della sanzione fino alla metà del minimo, al ricorrere di circostanze (non più *eccezionali*⁵²⁶) che rendono manifesta la sproporzione della penalità rispetto all’entità del tributo.

Nel tralasciare la lettera della norma (la quale fa espresso richiamo alla manifesta sproporzione tra l’entità del tributo e la sanzione) i giudici di merito hanno piuttosto collegato i presupposti per l’applicazione del meccanismo perequativo all’effettivo disvalore che andava a connotare il comportamento posto in essere dal contribuente.⁵²⁷

⁵²⁴ Si veda, in particolare, S. Armella, “Il credito IVA indebitamente dichiarato e non utilizzato non costituisce mera violazione formale”, cit.

⁵²⁵ Cornice editale, come già indicato, modificata dall’art. 15, D.Lgs. 158/2015 (la precedente forbice andava dal 100 al 200%).

⁵²⁶ A seguito della modifica apportata dall’art. 16, D.Lgs. 158/2015.

⁵²⁷ Come del resto suggerito dalla dottrina: si veda, al riguardo, A. Carinci, “Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie” cit., il quale rileva che: “*nonostante il tenore letterale della norma, che ancora tratta di sproporzione tra entità del tributo e la sanzione, è opportuno leggere la previsione - e quindi valutare la sproporzione - con riferimento al disvalore della condotta, tenuto conto delle circostanze del caso. Non all’ammontare*

Così facendo, hanno provato a riempire di contenuto tale disposizione, leggendola in combinato disposto con i commi 1 e 2 del medesimo articolo 7, i quali prevedono rispettivamente che:

- nel determinare la misura sanzionatoria, occorre aver riguardo “*alla gravità della violazione, desunta anche dalla condotta dell’agente, all’opera da lui svolta per l’eliminazione o l’attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali*” (comma 1), nonché
- alla “*personalità del trasgressore*”, la quale può essere desunta anche dai suoi precedenti fiscali.

E questo, senza dimenticare che lo stesso articolo 7 - al precedente comma 3 - prevede una specifica ipotesi di recidiva, stabilendo come la sanzione debba essere aumentata fino alla metà, nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole.

Le disposizioni contenute nei commi che vanno a comporre l’art. 7 – rubricato “criteri di determinazione della sanzione” – sembrano rispecchiare il principio di “proporzionalità” così come definito dalle sentenze della CGUE ⁵²⁸ secondo cui occorre verificare che le penalità vengano applicate secondo la gravità della violazione posta in essere dal contribuente e della condotta dallo stesso tenuta, così da non eccedere quanto necessario a garantire l’esatta riscossione dell’imposta, ma attribuendo contestualmente rilevanza al carattere effettivo e dissuasivo delle sanzioni.

Ed infatti – al di là della regola generale che collega (in maniera automatica ed indistinta) la sanzione alla maggiore imposta dovuta – i criteri indicati all’interno dell’articolo 7, D.Lgs. 472/1997 (cui va ad aggiungersi l’esimente di obiettiva incertezza normativa di cui al precedente articolo 6) forniscono gli strumenti utili a poter calibrare il trattamento sanzionatorio a seconda del comportamento concretamente adottato dal contribuente (nonché del grado di difficoltà di interpretazione delle norme che intervengono nella fattispecie).

Il fatto è che tali strumenti – una volta che ne viene evidenziata la presenza nel nostro ordinamento – necessitano di essere messi in campo, *in primis* dall’Amministrazione finanziaria ed in seconda battuta dai giudici di merito (nel momento in cui vengono chiamati in causa dai difensori del contribuente).

Un tanto, se si vogliono far emergere dall’indistinto, le peculiarità del singolo caso di specie.

A parere di chi scrive, al di là di una riforma delle sanzioni amministrative a livello sistematico, occorre iniziare a parlare dell’opportunità di una revisione “culturale” sul piano operativo.

Ma ciò richiede uno sforzo.

del tributo. Solo in questo modo, come peraltro la stessa Agenzia ha riconosciuto, diviene possibile rendere applicabile simile facoltà in via generale e, quindi, anche alle violazioni non connesse ad un’evasione”.

⁵²⁸ Così come analizzate al paragrafo 1 del primo capitolo.

In prima battuta, l'atto di irrogazione delle sanzioni dovrebbe essere sempre accompagnato da adeguate motivazioni, attraverso cui valutare la presenza o meno di ognuna delle diverse circostanze individuate dai commi 1 e 2 dell'art. 7, così da diminuire in via graduale la sanzione base, nell'eventualità in cui dovessero emergere una o più delle stesse.

Così facendo, la parte motiva che accompagna il trattamento sanzionatorio non sarebbe mai ridotta a semplice calcolo matematico (mediante l'applicazione automatica dell'aliquota all'imposta recuperata) ponendo in essere, invece, una concreta analisi della violazione perpetrata dal contribuente.

Al riguardo, si potrebbe ipotizzare – a livello di prassi – l'introduzione di una “*check-list*” all'interno dell'atto di irrogazione sanzioni, composta dalle varie voci corrispondenti alle situazioni che possono diminuire o incrementare la misura sanzionatoria (e magari applicare una riduzione del 10% *di default* nell'eventualità in cui il contribuente non abbia alcun “precedente” di tipo fiscale).

Nell'eventualità in cui l'atto di recupero dell'imposta dovesse venire impugnato (e venisse eccepita la manifesta sproporzione della sanzione ovvero l'obiettivo incertezza interpretativa) toccherebbe ai giudici di merito svolgere le proprie argomentazioni sul punto, magari riservando un'apposita sezione della sentenza al trattamento sanzionatorio ritenuto applicabile al caso in esame: in tal modo, le sanzioni non verrebbero più viste come un semplice elemento “a corredo” della maggiore imposta accertata, ma un profilo dotato di una propria valenza.

In proposito, compito del difensore del contribuente sarebbe quello di indicare gli elementi concreti – in termini di incertezza normativa ovvero di condotta tenuta dall'agente – che possano far risaltare la “meritevolezza” di un decremento della sanzione da applicare alla fattispecie.

Accanto alle argomentazioni sopra espresse in termini di revisione “culturale”, si potrebbero prevedere alcuni accorgimenti a livello di ordinamento.

Innanzitutto – al posto della cornice edittale dal 90 al 180% attualmente indicata – si potrebbe ipotizzare un'unica aliquota del 100% quale punto di partenza ⁵²⁹ per successivi decrementi (così come per gli specifici incrementi nei casi di “condotta fraudolenta” ⁵³⁰ ovvero di “recidiva”).

Oltre a ciò – in merito alle ipotesi di obiettiva incertezza interpretativa – si potrebbe pensare di sostituire l'attuale previsione “senza mezze misure” che caratterizza l'istituto con una norma che consenta di graduare il trattamento sanzionatorio, partendo sempre dall'aliquota standard del 100% prima ipotizzata, fino ad una totale esenzione dalla penalità,

⁵²⁹ In tal modo - eliminando la forbice - si eviterebbero ipotesi residuali in cui l'Amministrazione finanziaria arrivi a fissare (essendone legittimata) un trattamento sanzionatorio di partenza pari (ad esempio) al 180% della maggiore imposta accertata, in modo da “sterilizzare” successivi decrementi e lasciare inalterato il risultato finale.

⁵³⁰ Di cui all'art. 1, comma 3, D.Lgs. 471/1997 che prevede un aumento della sanzione “della metà” quando la violazione viene realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente: come evidenziato al paragrafo 1 del capitolo 2, tale incremento segue la logica posta a base della legge delega, conseguente alla necessità di punire in maniera più incisiva i comportamenti che siano caratterizzati da una certa insidiosità (per un ulteriore approfondimento, si rinvia alla nota 181).

a seconda dell'effettiva pregnanza dei dubbi ermeneutici che caratterizzano la fattispecie in esame.⁵³¹

Del resto, nel momento in cui il contribuente sollevi l'eccezione relativa all'obiettiva incertezza dinanzi alla Commissione tributaria, la soluzione poc'anzi suggerita si porrebbe a tutela sia dell'Amministrazione finanziaria che dello stesso soggetto interessato.

Difatti, poiché il giudice di merito avrebbe la possibilità di “plasmare” la misura sanzionatoria a seconda del grado di difficoltà interpretativa – nel caso di eventuali dubbi ermeneutici più o meno fondati – il contribuente potrebbe evitare di vedersi applicata la sanzione per l'intero; al contempo l'Erario non arriverebbe necessariamente a perdere del tutto la propria potestà punitiva.

La valutazione circa la presenza di una “obiettiva incertezza interpretativa” andrebbe così ad affiancarsi a quella relativa alla “manifesta sproporzione della sanzione” da rilevare secondo la gravità dell'illecito commesso ovvero dalla personalità del trasgressore, quali parametri di determinazione della sanzione indicati dall'art. 7, D.Lgs. 472/1997.

In questi termini, come detto, tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il giudice di merito, avrebbero la possibilità di calibrare al meglio il trattamento sanzionatorio: in particolare, alla singola fattispecie non verrebbe applicata una penalità “matematica” ma una sanzione propria e specifica che tenga conto di tutte le peculiarità che contraddistinguono il caso in esame.

In conclusione, si è del parere che: mediante l'individuazione del trattamento sanzionatorio all'interno di un ampio spettro (come quello ipotizzato dallo 0 al 100%) - a fronte di adeguata verifica delle circostanze concrete che hanno caratterizzato la condotta del contribuente - si arriverebbe a rispettare pienamente il principio di proporzionalità secondo i canoni dettati dalla giurisprudenza europea.

Nel sostenere la necessità di una valutazione del comportamento concretamente adottato dal contribuente, non si condivide la scelta del Legislatore (pur comprendendone la *ratio* in termini di “punibilità”⁵³²) di applicare la sanzione all'imposta “reale” nei casi in cui il maggior imponibile accertato dall'Amministrazione finanziaria venga eroso dalla presenza di perdite pregresse.⁵³³

⁵³¹ Al riguardo – nell'attesa che possano venire indicate a livello legislativo, eventuali ipotesi di “obiettiva incertezza normativa” – è possibile sempre fare riferimento all'elencazione svolta dalla Cassazione (si veda, ad esempio la sentenza n. 24670/2007, segnalata a pagina 121) al fine di individuare determinati casi di attuazione dell'istituto.

⁵³² Nonché di “capacità contributiva” ex art. 53 Cost. per quanto riguarda strettamente l'imposta: a tal proposito, si rimanda al contributo di M. Beghin, così come rappresentato in nota 227.

⁵³³ Si ricorda come invece la Cassazione propendeva per un'applicazione della sanzione all'imposta “virtuale”, così come evidenziato anche nella sentenza n. 6663/2014, ove la Suprema Corte si pronunciava sulla compatibilità delle proprie argomentazioni rispetto al principio di proporzionalità di matrice comunitaria, rilevando come non fosse prospettabile alcun *vulnus* in ordine alla realizzazione delle libertà fondamentali indicate nel Trattato: “*si consideri, tra l'altro, che la sanzione in oggetto, essendo ragguagliata alla maggiore imposta liquidata, ossia alla differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, è pienamente rispondente alla funzione dissuasiva tipica della sanzione, volta a prevenire e non già a correggere le irregolarità, riuscendo per conseguenza proporzionata all'obiettivo perseguito*”.

Richiamando l'orientamento della Cassazione che propendeva per l'irrogazione della sanzione in base all'imposta "virtuale", potrebbe risultare più adeguata una specifica penalità per infedele dichiarazione – da rapportare al maggior imponibile emerso in sede di controllo – ma calibrata al ribasso (ad esempio dimezzata, rispetto alle aliquote dal 90 al 180% generalmente previste) dovendo comunque dar atto che il danno per le casse dell'Erario possa risultare sostanzialmente minore o addirittura nullo.

Sempre in tema di "impianto personalistico" del sistema sanzionatorio amministrativo, ulteriori considerazioni possono essere svolte sul tema dell'imputazione del carico sanzionatorio alla persona giuridica.

A meno di un "ritorno al passato" – con irrogazione della sanzione all'autore materiale così come inizialmente previsto prima dell'intervento dell'art. 7, DL 269/2003 – una possibile soluzione atta a valorizzare "la condotta" della persona giuridica potrebbe essere quella di premiare l'eventuale introduzione di organi interni di controllo del rischio fiscale⁵³⁴, con una riduzione del trattamento sanzionatorio che risulti proporzionale al livello di idoneità degli stessi nel prevenire il compimento di violazioni.

A seguito delle varie ricostruzioni esposte in termini di necessaria valutazione della condotta posta in essere dal contribuente, si potrebbero effettuare alcune riflessioni sul piano procedimentale in relazione al tema del "ne bis in idem".

Come già rappresentato⁵³⁵, il giudice tributario si pronuncia sui motivi di merito esposti dalla parte con ricorso introduttivo, i quali però concernono solitamente l'*an* e il *quantum* dell'imposta dovuta.

Ne deriva che la determinazione della sanzione amministrativa risulta così meramente consequenziale all'accertamento dell'imposta, senza una effettiva valutazione della condotta posta in essere dal soggetto.

E ciò, diversamente da quanto ovviamente accade in sede penale.⁵³⁶

Pertanto – poiché un'eventuale ipotesi di 'doppia procedura' (penale/tributaria) non comporta necessariamente una duplice valutazione sul comportamento tenuto dal

⁵³⁴ Prendendo spunto dalla disciplina relativa all'istituto di "cooperative compliance" di recente introduzione.

⁵³⁵ Ed in particolare a pagina 30 del lavoro: paragrafo 3 del primo capitolo: "*L'alternatività tra sanzioni amministrative e penali come regola idonea ad assicurare il rispetto del principio comunitario del 'ne bis in idem'*" ove viene rilevato come, sul piano interno, il problema della compatibilità del "doppio binario" sanzionatorio tributario con le norme di cui all'art. 4, prot. 7, CEDU e all'art. 50 CDFUE, riguarda tutti i reati tributari aventi ad oggetto condotte sostanzialmente sovrapponibili a quelle sanzionate anche sul piano amministrativo: il riferimento non è solo alle condotte di omesso versamento (sanzionate penalmente dagli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. n. 74/2000 ed in via amministrativa dall'art. 13, d.lgs. 471/1997) ma anche alle condotte di indebita compensazione (che costituiscono illecito penale ex art. 10-quater, d.lgs. n. 74/2000 e illecito amministrativo ex art. 13, d.lgs. n. 471/1997) nonché di omessa, infedele o fraudolenta dichiarazione (che costituiscono illeciti penali di cui rispettivamente agli articoli 5, 4, 2 e 3 del decreto n. 74/2000 e violazioni amministrative di cui agli artt. 1, 2 e 5 del decreto n. 471/1997). Queste possibilità di cumulo non sono venute meno con l'entrata in vigore del nuovo sistema punitivo tributario del d.lgs. n. 158 del 2015, in quanto il legislatore ha scelto soltanto di restringere l'area di rilevanza penale di tali fattispecie mediante l'innalzamento delle soglie di punibilità, evitando però di affrontare la questione di fondo se sia legittimo punire il medesimo fatto due volte in capo allo stesso soggetto.

⁵³⁶ Per un ulteriore approfondimento si suggerisce S. Dorigo, "Il doppio binario nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma" in *Rassegna tributaria* n. 2/2017.

contribuente – il sistema dei rapporti tra procedimenti presente nel nostro ordinamento sembra non condurre ad una automatica violazione del principio del “ne bis in idem”

Ecco che, un eventuale “cambio di rotta” da parte degli operatori del settore – in termini di una consueta valutazione della condotta del soggetto che ha compiuto l’illecito secondo i parametri dell’art. 7, D.Lgs. 472/1997 – potrebbe spingere il Legislatore ad effettuare delle considerazioni sulla necessità di un coordinamento tra il procedimento amministrativo ed il processo penale.

Come già osservato all’inizio del presente lavoro, la soluzione più idonea potrebbe risultare quella che prevede la sospensione del procedimento amministrativo ⁵³⁷ (a seguito della comunicazione della notizia di reato da parte dell’Amministrazione finanziaria al Pubblico ministero) cui poter affiancare poi un sistema di rigida alternatività tra le rispettive sanzioni. ⁵³⁸

Così facendo, si consentirebbe di salvaguardare l’efficacia repressiva della sanzione penale in ordine agli illeciti rispetto ai quali è maggiore il giudizio di disvalore sociale, soprattutto in un periodo storico in cui la questione dell’evasione fiscale è molto sentita da parte dell’opinione pubblica.

⁵³⁷ E ciò, mediante l’introduzione di una norma espressa che preservi i poteri di accertamento dallo spirare dei termini decadenziali.

⁵³⁸ All’attualità, tale tipo di soluzione dovrebbe rivolgersi sostanzialmente alle persone fisiche. Un tanto, a seguito di una sentenza della Corte di Giustizia Europea (cause riunite C-217/15 e C-350/15, Orsi/Baldetti) con cui ha ritenuto la disciplina italiana non contraria all’art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione (in tema di “ne bis in idem”) in relazione al profilo che riserva la sanzione amministrativa alla persona giuridica e quella penale (laddove l’evasione dovesse superare le soglie normativamente previste) all’amministratore/persona fisica che ha sottoscritto la dichiarazione infedele.

Sintesi

L'idea di questo lavoro prende spunto da un convegno di studi dal titolo *“La riforma delle sanzioni tributarie in Italia tra obiettivi di efficienza, esigenze di coerenza interna e principi del diritto europeo”* che si è svolto il 23 febbraio 2015 presso la Scuola di Polizia Tributaria di Ostia con il patrocinio dell'Università “La Sapienza” di Roma.

I relatori che si sono alternati hanno analizzato i criteri della legge delega n. 23/2014 – da cui sarebbe poi scaturito il d.lgs. 158/2015 di revisione del sistema sanzionatorio – al fine di verificarne la compatibilità con i principi di derivazione comunitaria (in particolare quello di proporzionalità) secondo la lettura espressa dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

Dopo una breve introduzione sui primi passi del decreto di revisione (ed i riflessi in tema di *favor rei* rispetto alle fattispecie non ancora definite), con il primo capitolo si sono voluti ripercorrere alcuni degli argomenti affrontati nel corso del convegno poc'anzi citato: in particolare, da una lettura dei criteri della legge delega, nonché della relazione illustrativa al decreto delegato, si è cercato di comprendere se la revisione del sistema sanzionatorio – così come impostata – risulti in linea con i principi che si pongono a fondamento dell'ordinamento comunitario.

In apertura viene analizzato il principio di proporzionalità, così come delineato dalla giurisprudenza CGUE, secondo cui il trattamento sanzionatorio dev'essere strutturato in modo variabile, di modo che gli Uffici fiscali possano tener conto del comportamento del trasgressore al fine di individuare compiutamente la misura della penalità da irrogare al caso concreto.

Con particolare riferimento alle sanzioni tributarie-amministrative e alla loro compatibilità con l'ordinamento UE, viene osservato come il principio di proporzionalità abbia assunto nel tempo una particolare ‘funzione limitativa’ che si concretizza nella necessità di verificare che le penalità siano applicate secondo la gravità della violazione posta in essere dal contribuente e della condotta dallo stesso tenuta, così da non eccedere quanto necessario a garantire l'esatta riscossione dell'imposta, ma attribuendo contestualmente rilevanza al carattere effettivo e dissuasivo delle sanzioni.

Oggetto del secondo paragrafo è una pronuncia sempre della Corte di Giustizia Europea, la quale ha di recente decretato la compatibilità della revisione del sistema sanzionatorio ex D.Lgs. 158/2015 con il principio di effettività.

In particolare, la CGUE – dopo aver rilevato che l'omesso versamento dell'IVA risulta lesivo degli interessi finanziari dell'Unione, tale da richiedere *“l'applicazione di sanzioni effettive e dissuasive”* – ha evidenziato che tali caratteristiche possono ritrovarsi nelle misure di natura amministrativa, così come previste dall'art. 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997: norma che stabilisce a carico del contribuente inadempiente, l'applicazione di sanzioni pecuniarie pari al 30% di ogni importo non versato.

Al paragrafo 3, viene analizzata la giurisprudenza CEDU sul tema del “ne bis in idem” (a partire dalla storica sentenza sul caso “Engel” fino alle più recenti pronunce) rilevando come – secondo la dottrina interna – la scelta più idonea a superare le problematiche emergenti dall’operatività del principio, sembra potersi ritrovare nell’impiego di una rigida alternatività tra la sanzione amministrativa e quella penale.

Si arriverebbe così ad evitare il concorso delle stesse, prevedendo l’irrogazione della sanzione amministrativa per le violazioni ritenute più lievi e riservando la comminatoria delle misure penali per gli illeciti che presentano una maggiore gravità (da attuare mediante un innalzamento delle soglie di punibilità: tra l’altro, proprio la strada imboccata, seppur timidamente, dal d.lgs. 158/2015).

Nel quarto paragrafo viene affrontato il tema delle sanzioni “improprie”: particolari meccanismi che vanno ad aggiungersi alle misure pecuniarie e che – a seguito di una irregolarità – possono operare tanto sul piano procedimentale (con un inasprimento degli ordinari poteri di controllo degli uffici) quanto sull’aspetto sostanziale (ad esempio, nel momento in cui vengano negate determinate agevolazioni).

In proposito, viene richiamata la pronuncia relativa al caso ‘*Jussila*’, con cui la CEDU ha espressamente sancito l’applicabilità dell’art. 6 della Convenzione ogni qual volta la vertenza riguardi l’irrogazione delle sanzioni collegate all’imposta, a prescindere dall’entità della misura, risultando prevalente la funzione di deterrenza della stessa: l’ipotetica estensione delle garanzie del “giusto processo” anche alle sanzioni improprie, tiene vivo il dibattito relativo al tema della ammissibilità della prova testimoniale all’interno del processo tributario.

A conclusione del primo capitolo, è stato affrontato l’istituto dell’adempimento collaborativo, il quale segue le linee guida OCSE in termini di *tax compliance*; una novità per le società di grandi dimensioni che scelgono di instaurare un canale di partecipazione con l’Amministrazione finanziaria, predisponendo organi interni di controllo del rischio fiscale e anticipando all’Erario – nello spirito di leale collaborazione – particolari fattispecie che potrebbero presentare profili di criticità dal punto di vista ermeneutico.

In caso di eventuale accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria, la *cooperative compliance* posta in essere dal contribuente, consente di beneficiare di rilevanti riduzioni sanzionatorie.

Passando al secondo capitolo, il principio di proporzionalità di matrice europea fa da “fil rouge” ai paragrafi che lo compongono.

Nel primo – ove viene affrontato il tema della correzione delle violazioni commesse in sede di dichiarazione dei redditi – tale criterio viene a concretizzarsi nella sostanziale “graduazione” della misura sanzionatoria rispetto al comportamento effettivamente tenuto dal contribuente, trovando riscontro nell’istituto del “ravvedimento operoso” come di recente rinnovato.

Potendo emergere alcune situazioni di disparità rispetto ai contribuenti che hanno ommesso di presentare la dichiarazione dei redditi nei termini (non necessariamente a fini evasivi) e non potendo questi ultimi accedere all'istituto del ravvedimento operoso, vengono suggerite alcune soluzioni (a partire dalla regolarizzazione del mancato versamento) affinché anche loro possano beneficiare di riduzioni sanzionatorie a fronte di un comportamento collaborativo.

Il secondo paragrafo è dedicato ad un nuovo istituto, introdotto dal d.lgs. 158/2015, mediante cui il contribuente – a seguito di specifica istanza trasmessa in via telematica (Modello IPEA) – può portare a scomputo del maggior imponibile accertato dall'Amministrazione finanziaria, le perdite pregresse che aveva a disposizione.

Al riguardo, le sanzioni vengono applicate all'imposta (reale) che emerge dal reddito imponibile, come tale, conseguente all'assorbimento delle perdite pregresse in disponibilità del soggetto che esercita attività d'impresa.

Viene così superato un orientamento della Cassazione secondo cui la sanzione per infedele dichiarazione doveva essere commisurata all'imposta (cd. virtuale) derivante dal reddito originariamente determinato dall'Amministrazione in sede di accertamento (al lordo, quindi, di eventuali perdite pregresse).

La necessità di preservare profili di deterrenza, porta ad effettuare alcune riflessioni sull'opportunità di ripristinare una sanzione che possa risultare proporzionale rispetto al maggior imponibile accertato, seppur eventualmente dimezzata rispetto alle aliquote ordinarie, in considerazione di un danno all'Erario che risulta sostanzialmente ridotto o addirittura nullo.

Nel terzo paragrafo viene evidenziato come il D.Lgs. 158/2015 abbia cercato di dar voce al principio di proporzionalità, differenziando il trattamento sanzionatorio nell'ambito del “*reverse charge*” in funzione dell'effettiva pericolosità della condotta perpetrata dal contribuente e di conseguenza, del concreto pregiudizio sofferto dall'Erario.

In particolare, il comma 9-bis.1 dell'articolo 6, DPR 633/1972, affronta il caso in cui l'IVA venga erroneamente assolta dal cedente o prestatore anziché dal cessionario o committente mediante l'errata applicazione del sistema ordinario anziché quello dell'inversione contabile.

Sotto il profilo sostanziale, la disposizione in commento chiarisce come – una volta che l'IVA sia stata assolta, sia pure in maniera inesatta, dal cedente o prestatore – l'imposta non potrà essere domandata dal Fisco anche al cessionario / committente: per di più, quest'ultimo avrà la possibilità di portare in detrazione l'IVA erroneamente addebitatagli.

Tuttavia, la norma poc'anzi indicata sembra porre alcuni dubbi di compatibilità di ordine comunitario, in considerazione di alcune recenti pronunce della Corte di Giustizia Europea (caso *Farkas*) ove la fattispecie posta all'attenzione della CGUE viene risolta nel senso di non legittimare in alcun modo il destinatario della fattura ad esercitare il diritto di detrazione di un'IVA qualificata come “non dovuta”, a fronte di un'operazione che ricadeva nell'ambito del *reverse charge*.

Nel quarto paragrafo viene esaminato il rinnovato istituto della “recidiva” – ex art. 7, comma 3, D.Lgs. 472/1997 – la cui applicazione da parte dell’Amministrazione finanziaria, prima facoltativa, ora diviene obbligatoria in presenza di violazioni della stessa indole nel triennio precedente.

Da una lettura delle considerazioni svolte dalla Consulta nella sentenza n. 185/2015 (con cui ha dichiarato l’illegittimità costituzionale del carattere “obbligatorio” della recidiva penale) si riflette sull’eventualità che il medesimo istituto in ambito tributario – così come disciplinato a seguito del nuovo carattere automatico – possa ledere il principio comunitario di proporzionalità in termini di ragionevolezza, considerato che l’incremento della sanzione amministrativa sembra derivare dal mero riscontro formale della reiterazione dell’illecito, senza che l’Amministrazione finanziaria sia in grado di procedere ad accertare “in concreto” se la nuova violazione sia sintomo di una accentuata riprovevolezza della condotta posta in essere dal trasgressore.

A chiusura del secondo capitolo, viene evidenziato come – al ricorrere di circostanze (non più “eccezionali”) – la sanzione possa essere ridotta fino alla metà del minimo, in presenza di una manifesta sproporzione della stessa rispetto all’entità del tributo cui si riferisce: la *ratio* della norma di cui al comma 4 dell’art. 7, D.Lgs. 472/1997, viene individuata nella diretta correlazione con il principio di proporzionalità di matrice comunitaria, nel senso che la sanzione non può eccedere quanto necessario a indurre il contribuente all’osservanza degli obblighi di legge.

Viene quindi svolta una ricognizione in ordine alla giurisprudenza di merito sull’istituto, al fine di comprendere come le Commissioni tributarie hanno dato forma alle “circostanze” che possono far emergere la manifesta sproporzione della sanzione.

In particolare, è stato osservato come in alcune occasioni, i giudici di merito hanno proceduto ad una lettura della disposizione di cui al comma 4, con quelle presenti ai commi 1 e 2 del medesimo articolo 7, tenendo così in considerazione elementi come la gravità della violazione (desunta anche dalla condotta dell’agente e dalle condizioni economiche e sociali), nonché la personalità del trasgressore (in termini di “precedenti” di tipo fiscale).

Il terzo ed ultimo capitolo del presente lavoro si occupa di alcune interessanti questioni attualmente al vaglio della giurisprudenza, analizzate in chiave europea.

Si parte dal tema della applicabilità o meno delle sanzioni per il contribuente che – incorso in violazioni collegate alla dichiarazione dei redditi, ovvero alla tenuta della contabilità o al versamento dei tributi – evidenzia in sede giudiziale la circostanza di aver affidato l’esclusivo adempimento dei propri obblighi tributari ad un professionista.

Al riguardo viene esaminata la norma di cui all’articolo 6, comma 3, D.Lgs. 472/1997 che indica una specifica causa di non punibilità: *“il contribuente, il sostituto o il responsabile d’imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all’autorità giudiziaria ed addebitabile esclusivamente a terzi”*.

In ordine ad una particolare fattispecie (il professionista incaricato aveva controllato in ritardo la propria casella PEC, provocando la decadenza del contribuente in ordine alla possibilità di usufruire di un regime di favore che comprendeva sanzioni ridotte) viene evidenziato come la CTP di Genova ha recentemente sollevato la questione di legittimità costituzionale sulla norma poc'anzi richiamata, rilevando una violazione dell'art. 3 Cost.: al riguardo, è stato evidenziato come una situazione che porti ad equiparare – dal punto di vista sanzionatorio – il mancato rispetto degli obblighi tributari al semplice ritardo nell'adempimento, non risponde a criteri di ragionevolezza e di proporzionalità.

Si ritorna quindi sul tema del “giusto processo” – così come disciplinato dall'art. 6 della Convenzione EDU – in relazione all'esimente del “*fatto addebitabile esclusivamente a terzi*”, sorgendo dubbi sulla circostanza che la prova (scritta) esperibile dal contribuente in sede di giudizio tributario, possa garantire a pieno i diritti dell'interessato.

Il secondo paragrafo è dedicato alla obiettiva incertezza interpretativa quale causa di disapplicazione delle sanzioni: vengono analizzate le varie situazioni indicate dalla Cassazione che portano all'intervento dell'esimente: tra queste, l'aver proposto un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea, in ordine ad una data disposizione interna.

La Cassazione riconosce quindi alla CGUE un importante ruolo, poiché gli viene demandato il compito di fornire una lettura delle norme interne alla luce dei principi comunitari che sorreggono l'ordinamento.

Secondo questa prospettiva, il potere di disapplicare le sanzioni viene ricostruito come una funzione peculiare del giudice tributario, come tale strettamente connesso alla responsabilità di quest'ultimo di concorrere – attraverso il rinvio pregiudiziale alla CGUE – al raggiungimento di uno spirito di collaborazione tra giurisdizioni: in tal senso, lo stato di incertezza del giudice nazionale diventa il “motore” per una migliore compenetrazione tra il diritto nazionale e quello comunitario.

Proseguendo nell'analisi delle situazioni che comportano la disapplicazione delle sanzioni, il terzo paragrafo affronta la questione della crisi di liquidità quale causa di “forza maggiore” che ha impedito il puntuale versamento delle imposte.

L'attuale orientamento della Cassazione si fonda su alcune pronunce della giurisprudenza comunitaria (su tutte, CE C/314/06 - Pipeline Méditerranée), mostrandosi più incline rispetto al passato nel riconoscere che l'impossibilità finanziaria possa effettivamente concretizzare una ipotesi di forza maggiore, senza rinunciare però al tema della prova, dovendo il contribuente dimostrare di aver adottato tutte le cautele dirette a prevenire il sorgere dell'imprevisto.

Un orientamento attualmente condiviso dalla giurisprudenza di merito, la quale – in un persistente e generalizzato contesto di crisi finanziaria – ha sempre tenuto in debita considerazione la possibilità di disapplicare le sanzioni nelle ipotesi di omesso versamento delle imposte per carenza di liquidità.

Il quarto paragrafo esamina l'art. 7, DL 269/2003, norma che prevede come *“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*.

Al riguardo, viene rilevato come la Corte di Cassazione abbia espresso sul punto un orientamento di stretta interpretazione della norma, prevedendo così - come unica eccezione rivolta a sanzionare la persona fisica - l'ipotesi in cui l'ente personificato risulti una *“mera fictio”* creata nell'esclusivo interesse dell'autore materiale.

Al di là delle criticità che emergono dalla norma in termini di rispetto dell'impianto personalistico a base del sistema sanzionatorio, viene osservato come la Corte di Giustizia dell'Unione Europea – nelle cause riunite C-217/15 e C-350/15, Orsi/Baldetti – ha ritenuto la disciplina italiana non contraria all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione (in tema di *“ne bis in idem”*) in relazione al profilo che riserva la sanzione amministrativa alla persona giuridica e quella penale (laddove l'evasione dovesse superare le soglie normativamente previste) all'amministratore/persona fisica che ha sottoscritto la dichiarazione infedele.

L'ultimo paragrafo del terzo capitolo riguarda i concetti di violazione formale (o meramente tale) e l'analisi delle situazioni in cui la loro presenza possa condurre ad una sanzione più lieve ovvero alla completa disapplicazione.

Vengono quindi analizzate alcune pronunce della Cassazione in materia: con riferimento ad una particolare fattispecie (indicazione in dichiarazione di un credito *“non spettante”*, tuttavia mai rimborsato a fronte di una comunicazione *“irrituale”* del contribuente circa il suo errore) la Suprema Corte ha affrontato il profilo sanzionatorio richiamando la giurisprudenza comunitaria (*Equoland*) che osserva come *“la determinazione dell'importo della sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, senza alcuna possibilità di graduazione, può eccedere il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione”*.

In ordine al caso di specie, i giudici di legittimità hanno ritenuto come l'entità minima prevista dalla norma in materia (all'epoca pari al 100% dell'imposta, ora 90%) e l'impossibilità di poter adeguare il trattamento sanzionatorio alle circostanze specifiche del caso concreto, conducono ad una lesione del principio di proporzionalità di derivazione comunitaria, così come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea.

Secondo questa prospettiva, sorge la necessità di tener debitamente conto della natura e della gravità della violazione commessa dal contribuente: la Cassazione conferisce quindi al giudice di merito, il compito di graduare la misura della sanzione alla luce delle circostanze specifiche che sono emerse in concreto nel caso in esame.

In punto di conclusioni, viene premesso come – sia in ambito amministrativo che giurisprudenziale – le sanzioni tributarie sono ancora troppo spesso considerate una *“conseguenza automatica”* della violazione commessa dal contribuente: e questo, all'interno di un ordinamento che non fornisce adeguati strumenti di riduzione e graduazione della

penalità applicabile, a fronte di un sistema sanzionatorio fondamentalmente legato al *quantum* accertato dall'Amministrazione finanziaria.

In alcuni casi, la sanzione irrogata potrebbe risultare penalizzante in determinate circostanze: vuoi perché il caso di specie era fonte di perplessità circa l'interpretazione della norma; vuoi perché, di base, il valore economico dello stesso risultava particolarmente elevato; situazioni a cui potrebbe aggiungersi un profilo di sostanziale “buona fede” a caratterizzare la condotta del contribuente.

A tale riguardo, si osserva come i criteri indicati all'interno dell'articolo 7, D.Lgs. 472/1997 – la “*gravità della violazione, desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali*”, ovvero la “*personalità del trasgressore*” che può essere desunta anche dai suoi precedenti fiscali – forniscono gli strumenti utili a poter calibrare il trattamento sanzionatorio a seconda del comportamento concretamente adottato dal contribuente.

A parere di chi scrive, al di là di una riforma delle sanzioni amministrative a livello sistematico, occorre iniziare a parlare dell'opportunità di una revisione “culturale” sul piano operativo.

Ma ciò richiede uno sforzo ulteriore, *in primis* da parte dell'Amministrazione Finanziaria – poiché l'atto di irrogazione delle sanzioni dovrebbe essere sempre accompagnato da adeguate motivazioni, attraverso cui valutare la presenza o meno di ognuna delle diverse condizioni individuate dai commi 1 e 2 dell'art. 7.

Ed in seconda battuta dai giudici di merito, magari riservando un'apposita sezione della sentenza al trattamento sanzionatorio ritenuto applicabile al caso in esame: in tal modo, le sanzioni non verrebbero più viste come un semplice elemento “a corredo” della maggiore imposta accertata, ma un profilo dotato di una propria valenza.

Accanto alle argomentazioni sopra espresse in termini di revisione “culturale”, si potrebbero indicare alcuni accorgimenti a livello di ordinamento.

In proposito – al posto della cornice edittale dal 90 al 180% attualmente in vigore – si potrebbe ipotizzare un'unica aliquota del 100% quale punto di partenza per successive riduzioni (così come per i residuali incrementi nei casi di “condotta fraudolenta” ovvero di “recidiva”).

Proprio attraverso l'individuazione della misura sanzionatoria all'interno di un ampio spettro come quello che va dallo 0 al 100% (a seguito di adeguata valutazione delle circostanze concrete che hanno caratterizzato la condotta del contribuente) si potrebbe arrivare a rispettare pienamente il principio di proporzionalità secondo i canoni dettati dalla giurisprudenza europea.

A mio padre